

Rafaela Cristina Oliari

**ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DA TRANSFERÊNCIA
INTERNACIONAL DE TECNOLOGIA: A QUESTÃO DOS
PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA**

Dissertação submetida ao Programa de
Pós-Graduação em Direito da
Universidade Federal de Santa
Catarina para a obtenção do Grau de
Mestre em Direito.

Orientador: Professor Doutor Carlos Araújo Leonetti

FLORIANÓPOLIS/SC
2013

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor, através do
Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Oliari, Rafaela Cristina

Aspectos tributários da transferência internacional de tecnologia [dissertação] : a questão dos preços de transferência / Rafaela Cristina Oliari ; orientador, Carlos Araújo Leonetti - Florianópolis, SC, 2013.

143 p. ; 21cm

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito.

Inclui referências

1. Direito. 2. Transferência de tecnologia. 3. Royalties. 4. Preços de transferência. 5. Empresas transnacionais. I. Leonetti, Carlos Araújo. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Rafaela Cristina Oliari

**ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DA TRANSFERÊNCIA
INTERNACIONAL DE TECNOLOGIA: A QUESTÃO DOS
PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA**

Esta Dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Direito e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, na área Direito e Relações Internacionais.

Florianópolis, 14 de março de 2013.

Professor Luiz Otávio Pimentel, Dr.
Coordenador do Curso

Banca examinadora:

Professor Carlos Araújo Leonetti, Dr.
Orientador – UFSC

Professor Luiz Otávio Pimentel, Dr.
UFSC

Professor Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, Dr.
PUC/RS

Professora Fabíola Wust Zibetti, Dra.
UFSC

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti pelos ensinamentos, atenção nas leituras e, principalmente, por ter me oportunizado a chance de descobrir as felicidades e agruras da docência.

Agradeço ao Prof. Dr. Luiz Otávio Pimentel e ao Prof. Dr. Mauro Catharino Vieira da Luz por terem me apresentado de forma tão encantadora o Direito da Propriedade Industrial e por terem despertado o interesse pelo tema que agora toma a forma desta dissertação.

Agradeço ao Prof. Dr. Orides Mezzaroba pelas sugestões e orientações realizadas na banca de defesa de projeto, sem as quais a presente dissertação não teria os enriquecedores aspectos multidisciplinares.

Agradeço à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoa de Nível Superior (CAPES) pelo financiamento de parte da presente pesquisa.

Agradeço a todos os meus amigos pela paciência nos tempos de “clausura” e, em especial, ao amigo Mikhail Vieira Cancelier de Olivo, produto do curso de Mestrado, companheiro de tempos difíceis e de novos sonhos.

Agradeço à minha família, pais, irmã, cunhados e sobrinhos e, principalmente, à Alice, quem, mesmo antes de nascer, me ensinou a voar.

Por fim, agradeço à Maria Betânia Beppler, principal incentivadora, a quem devo os mais variados tipos de suporte para a consecução deste Curso.

RESUMO

A temática central da pesquisa reside na análise da sistemática brasileira de tributação da transferência de tecnologia intrafirma. A presente dissertação apresenta o conceito de tecnologia e de transferência de tecnologia, com amparo em estudos de Organizações Internacionais e da legislação brasileira pertinente ao INPI, ao BACEN e ao imposto sobre a renda. Trata das disposições sobre *royalties* e despesas com assistência técnica e assemelhadas no contexto da legislação interna e dos tratados para evitar a dupla tributação internacional. Analisa a evolução das empresas transnacionais sob os aspectos históricos e jurídicos, com o objetivo de fornecer visão panorâmica sobre a pluritributação internacional e sobre o investimento estrangeiro direto em pesquisa e desenvolvimento. As estatísticas do comércio demonstram o grande volume de operações de transferência de tecnologia intrafirma e a importância do tema sobre os preços de transferência. Apresenta os conceitos de preços de transferência e do princípio *arm's lenght*, bem como sua vinculação com o princípio da capacidade contributiva e com o conceito constitucional de renda. A descrição da sistemática de apuração do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas subsidia a compreensão de lucro tributável e dedução de despesas. Analisa a legislação brasileira sobre os preços de transferência com enfoque na delimitação objetiva e subjetiva de seu alcance, e com a exposição dos métodos de controle. Exibe que o pagamento dos *royalties* e da assistência técnica é excluído do âmbito de abrangência da Lei nº 9.430/96 e, portanto, das regras sobre os preços de transferência. Sob essa determinação, a sistemática de apuração do imposto sobre a renda nas operações de transferência de tecnologia intrafirma obedece a rigorosos limites de dedutibilidade de despesas nas operações entre empresas controlada e controladora, e à indedutibilidade, se o negócio for efetuado entre filial e matriz. Após o exame das diretrizes da OCDE sobre os preços de transferência, coteja a legislação brasileira com as recomendações desta Organização Internacional. Coloca a questão dos preços de transferência de intangíveis sob a perspectiva internacional. Ao final, de acordo com a análise econômica, há sugestão de que a sistemática atual de tributação da transferência de tecnologia intrafirma é um dos fatores que dificultam o investimento estrangeiro direto em P&D e a produção de produtos de última geração tecnológica no Brasil. Em resposta ao problema da pesquisa, apresenta a tributação da transferência de tecnologia intrafirma como sendo incompatível com o

ordenamento jurídico brasileiro, por violar o princípio da capacidade contributiva e extrapolar o conceito constitucional de renda.

Palavras-chave: Transferência de tecnologia. *Royalties*. Preços de transferência. Empresas transnacionais. Intangíveis. Imposto sobre a renda. Comércio intrafirma.

ABSTRACT

The central theme of the research is the analysis of the systematic of Brazilian taxation of intra-firm technology transfer. This dissertation introduces the concept of technology and technology transfer, with support in studies of International Organizations and legislation relevant Brazilian INPI, BACEN and the income tax. Treats the provisions on royalties and expenses and similar technical assistance in the context of domestic law and treaties to avoid double taxation. Examine the development of transnational corporations under the historical and legal aspects, aiming to provide a panoramic view of international double taxation and foreign direct investment in research and development. Trade statistics demonstrate the high volume of transactions intrafirm technology transfer and the importance of context on transfer pricing. Introduces the concepts of transfer pricing and the arm's length principle, as well as its connection with the principle of ability to pay and the constitutional concept of income. The description of the system of calculation of income tax of corporations subsidize understanding of taxable income and deductible expenses. Analyzes the Brazilian legislation on transfer pricing with a focus on objective and subjective definition of its scope, and with the exposure control methods. Displays the payment of royalties and technical assistance is excluded from the scope of Law no. 9.430/96 and therefore the rules on transfer pricing. Under this determination, the system of calculation of income tax on the operations of intrafirm technology transfer obeys strict limits on deductibility of expenses on transactions between subsidiary and parent companies, and the non-deductibility, if the deal is made between subsidiaries and headquarters. After examining the OECD guidelines on transfer pricing, collates Brazilian legislation with the recommendations of this international organization. Raises the question of transfer pricing of intangibles in the international perspective. In the end, according to economic analysis, there is suggestion that the current system of taxation of intra-firm technology transfer is one of the factors that hinder foreign direct investment in R & D and production of latest technology in Brazil. In response to the research problem, presents the taxation of intra-firm technology transfer as being incompatible with the Brazilian legal system, by violating the principle of ability to pay and extrapolate the constitutional concept of income.

Key words: Transfer of technology. Royalties. Transfer pricing. Transnational companies. Intangibles. Income tax. Intrafirma trade.

LISTA DE QUADROS

QUADRO I – Nomenclatura da remuneração dos contratos de transferência de tecnologia	54
QUADRO II – Sistemática de apuração do lucro real.....	88
QUADRO III – Regras de dedutibilidade dos <i>royalties</i>	104
QUADRO IV – Regras de dedutibilidade das despesas com assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes.....	105

LISTA DE TABELAS

TABELA I – Variação do investimento estrangeiro direto	59
TABELA II – Pedidos de patentes deferidos no ano de 2011	69

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BACEN – Banco Central do Brasil
CAP – Custo de Aquisição ou Produção mais lucro
C&T – Ciência e Tecnologia
CEPAL – Comissão Econômica para América Latina e Caribe
CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPL – Custo de Produção mais Lucro
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN – Código Tributário Nacional
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
ETN – Empresa Transnacional
IED - Investimento Estrangeiro Direto
INPI – Instituto Nacional da Propriedade Industrial
IPEA – Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas
IRPJ – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OEA – Organização dos Estados Americanos
OMC – Organização Mundial do Comércio
OMPI – Organização Mundial da Propriedade Intelectual
ONU – Organização das Nações Unidas
MIT – Massachusetts Institute of Technology
NIT – Núcleo de Inovação Tecnológica
P&D – Pesquisa e Desenvolvimento
PECEX – Preço sob Cotação na Exportação
PCI – Preço de Cotação na Importação
PCT – Tratado de cooperação em matéria de patentes
PIC – Preço Independente Comparado
PRL – Preço de Revenda menos Lucro
PVA – Preço de Venda no Atacado no país de destino diminuído do lucro
PVV – Preço de Venda a Varejo no país de destino diminuído do lucro
PVEx – Preço de Venda nas Exportações
RDE – Registro Declaratório Eletrônico
RIR/99 – Regulamento do Imposto sobre a Renda
SUMOC – Superintendência de Moeda e Crédito
TRIPS – Acordo sobre aspectos do Direito de Propriedade Intelectual relacionados ao comércio
UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina
UFPR – Universidade Federal do Paraná
UFSM – Universidade Federal de Santa Maria

UNCTAD – Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e
Desenvolvimento

UNICAMP – Universidade Estadual de Campinas

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	17
2	TECNOLOGIA E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	23
2.1	TECNOLOGIA	23
2.1.1	Aspectos Históricos	23
2.1.2	Aspectos Econômicos	26
2.1.3	Aspectos Jurídicos	29
2.1.3.1	<i>Conceito de tecnologia</i>	29
2.1.3.2	<i>Proteção jurídica da tecnologia</i>	32
2.2	TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	37
2.2.1	Evolução legislativa brasileira	38
2.2.2	Contratos internacionais de transferência de tecnologia	42
2.3	PAGAMENTO PELA TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA	50
3	AS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E O COMÉRCIO INTRA FIRMA.	55
3.1	EMPRESAS TRANSNACIONAIS	55
3.1.1	Aspectos Históricos e Conceituais	56
3.1.2	O Direito Internacional e as Relações Internacionais	59
3.1.3	A Atuação das ETNs: Aspectos Jurídicos	61
3.1.4	IED e internacionalização da P&D	67
3.1.5	Considerações sobre a Pluritributação Internacional	70
3.2	O COMÉRCIO INTRA FIRMA	72
3.2.1	Aspectos jurídicos do comércio intrafirma: os preços de transferência	75
3.2.1.1	<i>O princípio arm's length</i>	79
3.2.1.2	<i>Sistemática brasileira de apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica</i>	83
4	PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA: A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA E AS RECOMENDAÇÕES DA OCDE	91
4.1	PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA	91
4.1.1	Delimitação objetiva	91
4.1.2	Delimitação subjetiva	96
4.1.3	Métodos de controle	98
4.1.4	Tributação das operações de transferência de tecnologia intrafirma	101

4.2	PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NAS DIRETRIZES DA OCDE	105
4.2.1	Delimitação objetiva	106
4.2.2	Delimitação subjetiva	107
4.2.3	Métodos de controle	107
4.2.4	Considerações especiais sobre os bens intangíveis	109
4.3	COMPARAÇÃO ENTRE A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA E AS DIRETRIZES DA OCDE SOBRE OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA	113
4.4	ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA INTRAFIRMA	115
5	CONCLUSÃO	125
	REFERÊNCIAS	131

1 INTRODUÇÃO

Na obra *Quincas Borba*, publicada em 1891, Machado de Assis contextualiza o desenvolvimento tecnológico da época, na resposta de Rubião a Cristiano: “para quem estava acostumado à costa de burro, acrescentou, a estrada de ferro cansava e não tinha graça; não se podia negar, porém, que era um progresso”. Transcorrido mais de um século da conversa fictícia, as viagens progrediram dos trens para os veículos e destes para os aviões. Do final do século XIX ao início do século XXI pode-se observar o incrível desenvolvimento da tecnologia, acompanhado de importantes acontecimentos, como a abolição da escravidão, a proclamação da República e o nascimento das grandes corporações transnacionais.

As empresas transnacionais são produto e produtoras de tecnologia. A sua criação e incremento foram motivados pelo aperfeiçoamento na tecnologia de transportes, de energia e de logística. Por sua vez, as corporações sempre empenharam recursos no desenvolvimento de novos produtos ou processos, os quais geraram inovações e criaram ciclo de crescimento baseado em novas tecnologias. O resultado de mais de um século de atuação das empresas transnacionais tem nuances, ora de conquistas e celebrações, ora de prejuízos e de retrocessos em termos ambientais e trabalhistas.

Há intrínseca relação entre tecnologia e empresas transnacionais, bem como há intrínseca relação entre a transferência internacional de tecnologia e a atuação de tais corporações. A tecnologia desenvolvida pelas empresas transnacionais é difundida pelo mundo, seja incorporada a produtos e/ou serviços, seja pela transferência do conhecimento para a fabricação e/ou prestação do serviço. Assim, por exemplo, na aquisição de um veículo Mercedes-Benz importado, produzido na Alemanha, o motorista brasileiro poderá desfrutar da tecnologia desenvolvida, contudo, o conhecimento para a fabricação do veículo continuará pertencendo à fábrica alemã. Por outro lado, com a prometida instalação da BMW em Santa Catarina, a produção dos veículos pressuporá a transferência de tecnologia/conhecimento da sede para a filial, como condição para a fabricação dos carros no Brasil.

As redes de empresas transnacionais suprem, em produção de massa, os bens e serviços em quase todo o mundo. Poucos lugares, talvez em função de regimes políticos ou de ideologias comunitárias,

como no caso dos *amish*¹, não sofrem a influência das grandes corporações. Entretanto, a maioria dos seres vivos consome e, em alguns casos, como na internet, nos produtos farmacêuticos e nos transportes, dependem das empresas transnacionais. Como consequência, há intenso comércio internacional e, principalmente, comércio intrafirma, ou seja, realizado dentro da estrutura organizacional da empresa. Assim como para a produção da bebida a “Coca-Cola” brasileira deve importar o “concentrado” (xarope da fórmula secreta) da “Coca-Cola” americana, também deve ser autorizada pela sede a utilizar a marca e eventual *know-how* para a confecção do refrigerante. Nesse caso, há a transferência intrafirma de bens tangíveis - o “concentrado” -, bem como há a transferência intrafirma de tecnologia (intangível) – a marca e o *know-how*.

A transferência internacional de tecnologia intrafirma consistente na licença/cessão de direitos de propriedade industrial, na transferência de *know-how* e/ou na prestação de serviços de assistência técnica, implicará no pagamento em contraprestação à celebração do negócio jurídico, genericamente denominado de *royalties*.

Para fins contábeis e fiscais, as empresas, mesmo que pertencentes ao mesmo grupo transnacional, são tratadas como entidades separadas. Dessa forma, nas operações intrafirma, as empresas devem estipular um preço à transação, correspondente ao preço que seria praticado por empresas independentes, em situação semelhante, para fins de apuração de tributos pelos países envolvidos. O preço atribuído pelas empresas transnacionais no comércio intrafirma é chamado de “preço de transferência” e a obrigação de estipular preço de mercado, praticado por empresas independentes, se dá em virtude do princípio *arm's lenght*.

O comércio internacional intrafirma ocorre sob os atentos olhos dos Estados, os quais têm a constante preocupação de evitar que os preços praticados nessas operações sejam manipulados pelas empresas transnacionais e ocasionem o deslocamento da tributação para país diverso daquele em que o imposto deveria ser pago, em desobediência ao princípio *arm's lenght*. Na esfera da tributação da renda, constata-se que o tratamento brasileiro dispensado ao pagamento pela transferência

¹ *Amish* é um grupo religioso que resiste às comodidades modernas, incluindo o uso da eletricidade, do automóvel e do telefone. Disponível em: <www.amishcountry.org>. Acesso em: 17 jan. 2013.

de tecnologia intrafirma difere daquele recomendado pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Nesse sentido, a presente pesquisa pretende analisar a sistemática de tributação brasileira da transferência de tecnologia intrafirma e as recomendações da OCDE sobre o assunto, com o fim de compará-las. Além disso, pretende-se esclarecer se a metodologia brasileira de apuração do imposto sobre a renda em relação à transferência de tecnologia intrafirma é compatível com o ordenamento jurídico, principalmente no que toca ao respeito ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

O presente estudo é realizado no âmbito da linha de pesquisa sobre “Globalização, Regionalismo e Atores das Relações Internacionais”, inserida na área de concentração de “Direito e Relações Internacionais”. Nesse sentido, há compromisso multidisciplinar na abordagem do tema. Observe-se que no título proposto há diversos elementos tratados pelo Direito Tributário, pelo Direito Tributário Internacional e pelo Direito da Propriedade Industrial, como “tributação”, “preços de transferência” e “transferência de tecnologia”, respectivamente. Além, há elemento de Relações Internacionais, previsto intrinsecamente no conceito de “preços de transferência”, o qual envolve o tratamento das empresas transnacionais.

O desenvolvimento das Relações Internacionais e do Direito da Propriedade Industrial possui forte contribuição da Economia. Assim, não é possível negligenciar os aspectos econômicos envolvidos no tema “tecnologia” e “transferência de tecnologia”. No mesmo sentido, tanto no Direito, como na Economia e nas Relações Internacionais, a importância do elemento histórico é determinante, ao perceber-se que o presente é resultado de longo processo contínuo, desenrolado no tempo.

Diante dessas considerações, tentar-se-á fugir do dogmatismo do Direito, principalmente do Direito Tributário, para desenvolver o tema sob os diversos aspectos econômicos, históricos e jurídicos. Assim, mesmo que o foco da presente pesquisa seja o da compatibilidade da tributação da transferência de tecnologia intrafirma com o ordenamento jurídico brasileiro, não se descuidará dos outros elementos que fazem do tema um assunto tão rico.

A compreensão de que os fenômenos não são causados por um único fator e/ou que não se entenderá melhor a questão se os seus elementos forem isolados, leva ao pensamento complexo elaborado pelo autor Edgar Morin. Mesmo que ainda seja necessário separar o conhecimento em disciplinas, em evidente comportamento reducionista positivista, haverá a tentativa de visualizar a questão tributária brasileira

inserida em contexto global, de apropriação da tecnologia, de tensão entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, de prejuízos e/ou benefícios de transferência de tecnologia, de percepção das políticas públicas brasileiras e de influência das empresas transnacionais.

Diante desse desiderato, utilizando-se de metodologia dedutiva, o primeiro capítulo subsidiará a pesquisa em relação aos conceitos de tecnologia e de transferência de tecnologia. A relação entre tecnologia e sociedade, bem como a discussão sobre a neutralidade da tecnologia, serão apresentadas sob os domínios do *aspecto histórico*. Por sua vez, a descrição da evolução das *teorias econômicas* será determinante para o entendimento do ponto de vista das empresas sobre a tecnologia e da relação entre inovação e crescimento econômico. Ainda, sob o *aspecto jurídico* da tecnologia, serão apresentados os direitos de propriedade industrial e a evolução da disciplina.

No tópico sobre transferência de tecnologia abordar-se-á o sentido da expressão para as Organizações Internacionais e será descrita a evolução legislativa brasileira sobre o tema, determinante para entender a atual sistemática da tributação. Em sequência, os contratos internacionais de transferência de tecnologia serão classificados de acordo com as regras veiculadas na Lei nº 9.279/96, pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI), pelo Banco Central do Brasil (BACEN) e pela legislação tributária brasileira. Por fim, distinguir-se-á a nomenclatura do pagamento pela transferência de tecnologia em *royalties* e despesas de assistência técnica, providas tanto pela legislação interna brasileira, quanto pelos tratados celebrados para evitar a dupla tributação internacional.

O segundo capítulo deslocará a discussão para as empresas transnacionais e para o comércio intrafirma. Em primeiro lugar, serão mencionados os aspectos históricos e conceituais das empresas transnacionais, bem como será apontada a diferença de tratamento de tais corporações pelo Direito Internacional e pela disciplina de Relações Internacionais. Após, serão descritas as redes econômicas e jurídicas formadas pelas empresas transnacionais, e a forma de atuação em países estrangeiros, mediante investimento estrangeiro direto, principalmente em pesquisa e desenvolvimento (P&D). Considerando que as empresas transnacionais produzem renda em diversas partes do globo, serão colacionadas questões acerca da pluritributação internacional.

A segunda parte do segundo capítulo será dedicada ao comércio intrafirma e à introdução dos preços de transferência. Para tanto, discutir-se-á de forma ampla o princípio *arm's lenght* e a relação deste com o princípio da capacidade contributiva e da vedação ao confisco,

previstos na Constituição Federal do Brasil. Ainda, será apresentada a sistemática de apuração do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas no Brasil, com a exposição dos conceitos de renda, lucro e despesas dedutíveis.

O terceiro e último capítulo exporá com maior detalhamento a legislação brasileira e as recomendações da OCDE sobre os preços de transferência, analisando-se as delimitações objetivas e subjetivas de cada regramento, além dos métodos de controle. Com atenção, será exibida a sistemática de tributação do imposto sobre a renda nas operações de transferência de tecnologia intrafirma, excluídas pelas normas brasileiras da metodologia de controle dos preços de transferência. Nesta seara, serão delineados os aspectos especiais da questão dos preços de transferência de intangíveis, incluindo-se a transferência de tecnologia, no âmbito da OCDE. Ao final desta parte, serão comparadas a legislação brasileira e as recomendações expedidas pela OCDE sobre os preços de transferência.

Analizadas as questões pertinentes à tecnologia, transferência de tecnologia, empresas transnacionais, comércio intrafirma, tributação e preços de transferência, a pesquisa estará madura para responder ao questionamento inicial: *se a sistemática brasileira de apuração do imposto sobre a renda, nas operações de transferência de tecnologia intrafirma, é compatível com o ordenamento jurídico, especialmente em relação ao princípio da capacidade contributiva*. Além disso, será cotejada a forma de tributação da transferência de tecnologia em relação aos aspectos históricos e econômicos levantados no primeiro e segundo capítulos.

Alguns alertas ao leitor são imperiosos. O primeiro é que, apesar de a sistemática de tributação a ser apresentada ter reflexos na apuração de outros tributos brasileiros, como a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), o foco da pesquisa é na apuração do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas. Portanto, por razões metodológicas e de comparação internacional, apenas serão tratados os assuntos pertinentes ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas. O segundo é que, na tentativa de abordar o tema sob a tônica da multidisciplinariedade, alguns assuntos foram tratados de forma superficial, como o pertinente à pluritributação internacional. Nesse mesmo sentido, a despeito de o tema ter forte contato com o Direito Tributário, a dogmática exclusivista desta disciplina será substituída pela abordagem de diálogo com as outras disciplinas já comentadas. Assim, eventualmente, alguns assuntos poderiam ser tratados de forma aprofundada, segundo os princípios e ditames do Direito Tributário, mas, por todas as razões já expostas,

serão privilegiados os questionamentos críticos, que possam se relacionar à questão considerada no todo.

2 TECNOLOGIA E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA

O presente capítulo discute a tecnologia e a transferência de tecnologia, com intuito de subsidiar a exata compreensão dos termos e alcance dos institutos, quando transportados para a legislação tributária.

2.1 TECNOLOGIA

O desenvolvimento tecnológico possibilitou à humanidade a transposição de obstáculos e o incremento qualitativo na saúde, na moradia, nos transportes, nas comunicações e em qualquer outro aspecto da vida. Até atingir os níveis atuais, porém, a tecnologia foi apresentada e compreendida de diferentes formas pelos atores sociais, motivo pelo qual, para apreensão do conceito a ser proposto, é imprescindível o diálogo entre a História, a Economia e o Direito.

A relação entre as disciplinas se justifica em virtude da percepção de que o Direito é apenas parte do fenômeno, uma vez que fornece a “roupa” e a proteção aos envolvidos na relação jurídica. Entretanto, a tecnologia existe como bem econômico, independentemente de juridicização, e é produto de longa evolução histórica. Assim, diga-se, de início, que a adoção desse tipo de abordagem está amparada na teoria da complexidade de Edgar Morin (2010, p. 176-177), para quem “a ambição da complexidade é prestar contas das articulações despedaçadas pelos cortes entre disciplinas, entre categorias cognitivas e entre tipos de conhecimento. De fato, a aspiração à complexidade tende para o conhecimento multidimensional”.

2.1.1 Aspectos Históricos

A apropriação e a construção de ferramentas eficientes para satisfazer as necessidades humanas moveram o homem pela História. Das cavernas até as atuais residências automatizadas transcorreram-se aproximadamente seis mil anos. Contudo, a presente análise parte da Revolução Industrial, ocorrida inicialmente na Inglaterra, em meados do século XVIII. O recorte é metodologicamente necessário e, além disso, considera o período denominado como “divisor de águas na história econômica do Ocidente” (TIGRE, 2006, p. 3). De acordo com Landes (2005, p. 12), “a Revolução Industrial assemelhou-se à prova do fruto da árvore do conhecimento por Eva: o mundo nunca mais foi o mesmo”.

A tecnologia está no cerne deste processo e foi capaz de transformar, em poucos anos, a economia agrária em industrial. As três

grandes mudanças tecnológicas da época foram: a substituição do trabalho humano por máquinas, a utilização da energia gerada pelo vapor e o “aperfeiçoamento dos métodos de extração e transformação de matérias primas” (LANDES, 2005, p. 2).

As mencionadas mudanças tecnológicas foram causas e consequências de diversas alterações sociais, econômicas, políticas e jurídicas. Entre as diversas causas apontadas por Landes (2005) para a Revolução Industrial, podem ser citadas: a) desenvolvimento econômico; b) eficiência da iniciativa privada e “o alto valor atribuído à manipulação racional do ambiente humano e material” (LANDES, 2005, p. 15); c) segurança jurídica da propriedade; e d) “o impulso dado à inovação: numa época em que a natureza e a direção das oportunidades tecnológicas eram muito menos óbvias do que hoje, a multiplicação de pontos de criatividade era uma grande vantagem” (LANDES, 2005, p. 19).

Em relação às consequências, Landes (2005, p. 6) argumenta que a tecnologia está no centro da industrialização, que, por sua vez, “está no âmago de um processo maior e mais complexo, com frequência denominado *modernização*”. A modernidade, para o mencionado autor, relaciona-se com as mudanças ocorridas na saúde, na educação, na burocracia estatal, aproximando-se em muito do modelo até hoje utilizado.

Neste contexto, e no ritmo dos avanços tecnológicos, surgiram as grandes empresas, que, impulsionadas pela melhoria no transporte e nas comunicações, passaram a extrapolar os territórios de seus países. Conforme narrativa de José Crettela Neto (2006, p. 3-4), “por volta de 1860, algumas empresas detentoras de tecnologia avançada passaram a expandir-se além de suas fronteiras, podendo citar-se a companhia alemã Friedrich Bayer & CO”.

Longe de acreditar que o ambiente da Revolução Industrial possa (ou necessite) ser repetido, ou que as condições da época são indicadores do caminho a ser trilhado para alcançar-se o desenvolvimento tecnológico, a análise do contexto experimentado facilita a compreensão da atualidade. Nos dizeres de Eric Hobsbawm (2003, p. 20-21), “o passado da Grã-Bretanha, desde a Revolução Industrial, ainda influi sobremaneira sobre o presente, e por isso a descoberta de soluções práticas para os problemas de nossa economia e nossa sociedade exigem que compreendamos algo a seu respeito”.

É curioso observar que, apesar de a Revolução Industrial ser intuitivamente relacionada aos aspectos tecnológicos, principalmente atrelada às alterações nas formas de produção e organização industrial,

existem diversos elementos sociais, políticos, econômicos e jurídicos causados e produzidos pelas mudanças tecnológicas.

De acordo com Tigre (2006, p. 66), o mundo assistiu a quatro ondas tecnológicas e vivencia duas na atualidade: a) primeira revolução industrial, de 1780-1830; b) segunda revolução industrial, de 1830-1880; c) idade da eletricidade, de 1880 a 1930; d) idade da produção em massa, de 1930 a 1980; e) idade da microeletrônica, a partir de 1980; e f) tecnologias ambientais e saúde, em curso.

Em todas as ondas tecnológicas puderam ser sentidas fortes respostas sociais e econômicas. É possível afirmar que a tecnologia colaborou para o direcionamento de toda a política mundial após o término (catastrófico) da Segunda Guerra Mundial, considerando que, se não fosse a tecnologia nuclear, a Guerra Fria não teria os mesmos contornos. Além disso, pode-se talvez colocar na conta da Guerra Fria os gastos com desenvolvimento tecnológico dos países envolvidos e o atraso nos países periféricos. Ainda, seria atribuível à política educacional brasileira a falta de engenheiros e, consequentemente, a “não cultura” da inovação operante nas empresas na atualidade?

Estas colocações demonstram que o fenômeno do desenvolvimento tecnológico é complexo, já que não gera apenas o incremento no conhecimento técnico, mas profundas mudanças sociais e de comportamento. A partir da Revolução Industrial várias outras revoluções foram observadas, “pois a tecnologia não se difunde no vácuo, necessitando de regimes jurídicos, motivação econômica e condições político-institucionais adequadas para se desenvolver” (TIGRE, 2006, p. 15).

Este é o ponto em que a análise histórica - mesmo que o assunto tenha forte conteúdo econômico - pode contribuir e responder à questão: qual a relação entre Ciência, Tecnologia e Sociedade? Será que a sociedade não influencia a tecnologia, a qual adquire caráter neutro, ou será que a tecnologia é influenciada pela sociedade?

As questões sobre a neutralidade da tecnologia são ainda fortemente debatidas. “A ideia da neutralidade parte de um juízo fundacional difuso, ao mesmo tempo descritivo e normativo, mas abarcante e potente, de que a C&T não se relaciona com o contexto no qual é gerada” (DAGNINO, 2008, p. 22). Em oposição à dita neutralidade da ciência, há a teoria de que a tecnologia desenvolvida para uma determinada sociedade não será tão eficiente em outra. Dagnino (2008, p. 54-55) explica que “suas características, por estarem intrinsecamente determinadas por uma dada sociedade, a tornam

disfuncional para um contexto social, político, econômico e cultural que dela difere de modo significativo”.

Caso a tecnologia pudesse ser difundida e apreendida, desconsiderando-se as variáveis sociais, econômicas e/ou culturais, o mundo possivelmente seria mais homogêneo e muitos conflitos teriam sido evitados. Além disso, não é possível dissociar os valores sociais e culturais do desenvolvimento da biotecnologia ou da tecnologia nuclear, por exemplo. O produtor da ciência e da tecnologia, e a própria tecnologia desenvolvida, devem ser analisados a partir do contexto social no qual estão inseridos.

A observação de que a condução da tecnologia e o seu desenvolvimento dependem de fatores relacionados não só ao conhecimento técnico, ou à ciência, é de suma importância para a compreensão completa do fenômeno da transferência e difusão de tecnologia.

2.1.2 Aspectos Econômicos

Os aspectos históricos e econômicos da tecnologia estão bastante relacionados e a tarefa de dissociá-los não é perfeita. Neste sentido, a separação feita nesta pesquisa tem a função de destacar alguns pontos que podem estar mais ligados a um ou outro aspecto. Porém, importante ressaltar que há visível confusão entre o desenvolvimento histórico e econômico do conceito.

Diversas teorias econômicas discorrem sobre a relação entre tecnologia, inovação e concorrência para o desenvolvimento econômico de Estados e empresas. A presente análise revelará as dificuldades históricas enfrentadas para a transferência de tecnologia e os desafios no presente para a geração do crescimento econômico e da difusão tecnológica.

O pensamento econômico clássico, desenvolvido no final do século XVIII e início do século XIX, principalmente, por Adam Smith e David Ricardo, relacionou pela primeira vez a mudança tecnológica com crescimento econômico. De acordo com Tigre (2006, p. 15) “a identificação da tecnologia como fator de dinamismo econômico contrasta com o pensamento dos fisiocratas, que sustentavam que somente a terra ou a natureza seria capaz de produzir algo novo”.

Na metade do século XIX, Karl Marx, influenciado pelos pensadores clássicos, elaborou a teoria do “valor trabalho”, para a qual a busca por lucros, a concorrência e a mudança tecnológica “constituíam os fatores que induziam o capitalista a investirem o excedente produtivo

em máquinas poupadoras de trabalho” (TIGRE, 2006, p. 22). Portanto, por esta ideia, a tecnologia alimentava o capitalismo. Ainda, importante destacar que Marx considerava “o *progresso técnico*, capaz de tornar *endógena* à economia capitalista a capacidade de mudança estrutural via inovações” (POSSAS, 2002, p. 417, grifo nosso). Dizer que as inovações são fatores endógenos ao capitalismo significa que a tecnologia não pode ser apropriada por todos, universalmente, da mesma forma, pois, na verdade, a apreensão do conhecimento depende de capacitações individuais, técnicas e financeiras de cada empresa.

No final do século XIX, Alfred Marshall, um dos pioneiros da tradição neoclássica, fundou a microeconomia. Essa teoria, influente até os dias atuais, considera que os preços são determinados pelo equilíbrio de oferta e demanda. De acordo com Tigre (2006, p. 25), o pensamento neoclássico negligenciou as questões relativas à mudança tecnológica, em virtude de acreditar que estas preocupações não eram afetas aos economistas, e sim aos engenheiros e administradores. Ao contrário de Marx, os teóricos filiados a esta corrente sustentam que a tecnologia é fator exógeno à empresa, “incorporada nos trabalhadores e máquinas” (TIGRE, 2006, p. 31).

A compreensão da diferença entre considerar a tecnologia exógena ou endógena à empresa é crucial para entender o processo de transferência de tecnologia e o fomento à inovação. Caso se associe à ideia de que a tecnologia é exógena à empresa, estar-se-á afirmando que a tecnologia se comporta como qualquer outra matéria-prima, ou seja, que pode ser adquirida no mercado. Assim, o desenvolvimento tecnológico de uma empresa depende da contratação de funcionários aptos e da aquisição de instrumentos, sem a preocupação de construção de cultura interna, voltada para a apropriação efetiva do conhecimento.

Por outro lado, considerar a tecnologia como fator endógeno à empresa significa dizer que a tecnologia não é fornecida pelo mercado, ou melhor, que a apreensão do conhecimento depende de capacitações internas. Neste caso, o conhecimento aumenta a capacidade produtiva.

Após a Segunda Guerra Mundial, o mundo observa o crescimento exponencial das empresas multinacionais que, em várias áreas, criam oligopólios. Sob este modelo, as inovações tecnológicas e a diferenciação dos produtos por meio do *design* e da propaganda tornaram-se determinantes para a concorrência. Contudo, a teoria neoclássica não consegue explicar de forma eficaz o fenômeno, em virtude de considerar os produtos essencialmente homogêneos (TIGRE, 2006, p. 40).

Nesse contexto, Joseph Schumpeter desenvolve a sua conhecida teoria da concorrência, que atualmente serve de base para o Manual de Oslo, editado pela Organização de Cooperação para o Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2004, p. 18), e que tem por proposta estabelecer diretrizes para a coleta e interpretação de dados sobre inovação tecnológica.

Conforme Possas (2002, p. 418), a principal característica da teoria schumpeteriana da concorrência é “que ela se insere numa visão *dinâmica e evolucionária* do funcionamento da economia capitalista”. Explica:

Por ela, a *evolução* desta economia é vista *ao longo do tempo* (e por isso é *dinâmica e evolucionária*) como baseada num processo ininterrupto de introdução e difusão de *inovações* em sentido amplo, isto é, de quaisquer mudanças no “espaço econômico” no qual operam as empresas, sejam elas mudanças nos produtos, nos processo produtivos, nas fontes de matérias-primas, nas formas de organização produtiva, ou nos próprios mercados, inclusive em termos geográficos. (Possas, 2002, p. 418, grifo do autor)

A inovação está no centro da teoria schumpeteriana da concorrência, que deve ser endógena e constante. Ainda, ao contrário do pensamento neoclássico, Schumpeter não acredita na busca pelo equilíbrio, já que, em verdade, o lucro é proveniente do desequilíbrio promovido pela diferenciação de produtos e processos das empresas, que buscam “ganhos monopolistas, ainda que temporários e restritos” (POSSAS, 2002, p. 421).

A teoria schumpeteriana justifica a proteção da propriedade intelectual, considerando que não acredita no antagonismo entre monopólio e concorrência. Ao contrário, Schumpeter “constrói sua teoria do desenvolvimento com base no conceito de monopólio temporário do inovador. A busca dos empresários por lucros extraordinários constitui o motor da economia capitalista” (TIGRE, 2006, p. 45).

Novas teorias econômicas, denominadas neo-schumpeterianas, estão em desenvolvimento na atualidade. Contudo, para fins da presente pesquisa, e para dar suporte às ideias que serão desenvolvidas no decorrer do trabalho, entende-se que a tecnologia, notadamente a inovação tecnológica, está no centro do crescimento econômico e é fator

endógeno à empresa, a qual necessita criar capacitações e cultura de apreensão do conhecimento.

Por fim, cumpre notar que atribuir à empresa a capacidade de inovar não é contraditório à questão levantada acima, de que o desenvolvimento tecnológico é influenciado pela sociedade. A empresa, os gestores e os cientistas estão inseridos em contexto social, cultural e econômico, que influenciará o desenvolvimento e a capacidade de inovação. Assim, considerar-se-á a inovação tecnológica como fruto de condições externas e de capacitações internas (de percepção de oportunidades e de aplicações pioneiras).

2.1.3 Aspectos Jurídicos

Os economistas, em geral, consideram a tecnologia como um bem público, em virtude das características de não rivalidade e não exclusão (FRANCO, 2010, p. 21). Contudo, pertinente ressaltar a observação de Furtado (2012, p. 27) de que “apesar destas características remeterem a um bem de natureza pública, é necessário reconhecer a apropriação da tecnologia pela sociedade econômica e seu uso como bem privado”.

Assim, independente de ser bem público ou privado, a tecnologia é um bem econômico e, portanto, protegido pelo Direito. Nos dizeres de Luiz Olavo Baptista (1997, p. 4) “temos, então, a regulamentação da apropriação da tecnologia, isto é, a sua configuração como bem econômico protegido pelo Direito”.

Nestes termos, o Direito protege a tecnologia mediante a aplicação das normas e observância dos princípios atinentes à propriedade intelectual. Porém, antes de explicitar os direitos de propriedade intelectual, é imperioso conceituar tecnologia, delimitando-se, assim, o objeto da presente pesquisa. Por este motivo, subdividir-se-á este tópico, com o intuito de desenhar a definição com a qual se trabalhará.

2.1.3.1 Conceito de tecnologia

A tarefa de conceituar tecnologia é árdua, pois esta apresenta característica dinâmica, alterando-se de acordo com a evolução histórica e econômica. A definição aqui apresentada leva em consideração a filiação às ideias supramencionadas, inspiradas nas teorias

schumpeterianas e neo-schumpeterianas e na característica endógena de aquisição e desenvolvimento.

A tecnologia é um conjunto de conhecimentos. Esta assertiva é corroborada pela quase unanimidade dos autores que tratam do tema,² e pretende distingui-la de bens materiais. A tecnologia está incorporada em milhares de bens, como computadores, geladeiras, celulares, chips, dentre inúmeros outros exemplos, entretanto, não se confunde com eles. O sentido que se pretende dar à tecnologia é o do conhecimento necessário para a consecução de algo. Karin Kempple Franco (2010, p. 20) sintetiza com propriedade: “A tecnologia, como conhecimento, necessariamente constitui-se de informações. Ela pode estar corporificada em um bem ou suporte, mas existe independentemente dele”.

Esclarecedor, ainda, é o apontamento presente em documento produzido pela Conferência das Nações Unidas para o Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD): “Então, é o conhecimento incorporado na criação e disponibilização do produto ou serviço que constitui ‘tecnologia’, e não o produto ou serviço acabado como tal”³ (UNCTAD, 2001, p. 13, tradução nossa).

O conhecimento a que se refere a tecnologia é transmitido por meio de informações e deve ser sistematizado. A sistematização do conhecimento é característica apontada no Código de Transferência de Tecnologia confeccionado pela UNCTAD em 1985, conhecido como “TOT CODE”: “transferência de tecnologia sob este Código é a transferência de conhecimento sistematizado”⁴ (UNCTAD, 1985, p. 1, tradução nossa).

A tecnologia pode ser aplicada em produtos, processos e serviços. Esta posição é corroborada pelo Manual TBP, editado pela OCDE, para o qual “deve ser estabelecida uma distinção aqui entre a tecnologia utilizada para a produção física, ou da tecnologia industrial, e a tecnologia necessária para o fornecimento de serviços. Produção de

² Para citar exemplos: Franco, 2010, p. 20; Flores, 2008, p. 6; Leonardos, 2001, p. 67; UNCTAD, 2001, p. 13.

³ Tradução livre para: “Thus it is knowledge that goes into the creation and provision of the product or service that constitutes “technology”, not the finished product or service as such”.

⁴ Tradução livre para: “Transfer of technology under this Code is the transfer of systematic knowledge”.

todos os tipos, incluindo serviços, é baseada na aplicação do conhecimento⁵” (OCDE, 1990, p. 11, tradução nossa).

O Manual de Oslo da OCDE, importante ferramenta metodológica para interpretação de dados sobre inovação tecnológica, trata da inovação tecnológica de produto, incluindo bens e serviços, e da inovação tecnológica de processo. De acordo com o manual, “uma inovação tecnológica de produto é a implantação/comercialização de um produto com características de desempenho aprimoradas de modo a fornecer objetivamente ao consumidor serviços novos ou aprimorados” (OCDE, 2007, p. 21).

Por sua vez, “inovação tecnológica de processo tecnológico é a implantação/adoção de métodos de produção ou comercialização novos ou significativamente aprimorados. Ele pode envolver mudanças de equipamentos, recursos humanos, métodos de trabalho ou uma combinação destes” (OCDE, 2007, p. 21).

Cumpre destacar que nem todas as inovações são tecnológicas. Inclusive, existem inovações não tecnológicas e tecnologias não inovadoras. A diferença, nem sempre nítida, reside no fato de que as inovações tecnológicas terão mudanças quantificáveis nos resultados. Para exemplificar, o Manual de Oslo considera a seguinte situação: “a implantação de uma norma de qualidade como a ISO9000 não é uma inovação TPP, salvo se resultar em significativa melhora na produção ou entrega de bens ou serviços” (OCDE, 2007, p. 62).

Toda essa digressão é necessária para fixar o entendimento de que a tecnologia pode ser aplicada não só em produtos, mas também em serviços e processos. É fácil exemplificar inovação tecnológica em produto, como no caso de aparelhos celulares capazes de se conectar à internet - considerando que o senso comum associa tecnologia apenas a produtos eletrônicos. Contudo, há inúmeros exemplos de inovações tecnológicas em serviços e processos, como demonstrado pelo Manual de Oslo: “banco via telefone, que permite aos clientes realizar muitas de suas transações bancárias por telefone, no conforto de seus lares” (OCDE, 2007, p. 57); ou, “desenvolvimento de novos métodos de gerenciamento de projetos” (OCDE, 2007, p. 58).

⁵ Tradução livre para: “a distinction should be drawn here between technology used for physical production, or industrial technology, and the technology needed for the supply of services. Production of all kinds, services included, is based on the application of knowledge”.

Por fim, a tecnologia está presente em todos os campos da economia. Viegas (2007, p. 147) argumenta que “a tecnologia não se destina apenas à produção industrial; pode haver tecnologia na área do comércio, de agricultura, de serviços, de administração empresarial, isto é, em qualquer área da atividade econômica do homem”. Reforça-se, portanto, a noção de que a tecnologia não é afeta apenas à aplicação industrial de produtos, mas pode ser utilizada por empresas de serviços, das mais diferentes atividades.

Das premissas acima se extraiu o conceito de tecnologia a ser utilizado por este trabalho: **Tecnologia é o conjunto de conhecimentos sistematizados, transmitidos por meio de informações, para a aplicação em produtos, processos e serviços, em todos os setores econômicos.**

2.1.3.2 Proteção jurídica da tecnologia

A tecnologia é um bem econômico e imaterial, denominado pelas ciências contábeis como bem intangível. O bem imaterial, ao contrário do bem material, não é corporificado, não possui suporte e não pode ser tocado/visto. Atribui-se a essa característica, da intangibilidade, a maior dificuldade de tratamento do tema, considerando que é imposto ao intérprete trabalhar em um mundo virtual, mensurando e transmitindo algo que só existe no mundo das ideias.

O Direito cuida dos bens materiais, incluindo-se a tecnologia, por meio das normas atinentes ao direito de propriedade intelectual. Tradicionalmente, o direito da propriedade intelectual é dividido em duas partes: a) direito de autor e conexos, que trata das obras literárias e artísticas, inclusive dos programas de computador; e b) direito de propriedade industrial, que protege bens imateriais aplicáveis industrialmente, tais como patentes, desenhos industriais, marcas e outras espécies, como *know-how* e o segredo.

O recorte feito por esta pesquisa excluiu o direito de autor e se concentra nos direitos de propriedade industrial, que são os meios pelos quais a legislação brasileira disciplina a transferência de tecnologia. Portanto, mesmo que o texto se refira à propriedade intelectual como gênero, não estará tratando de direito de autor e de programas de computador (*software*).

As discussões sobre a natureza da propriedade intelectual são objeto de debate desde o século XV. De acordo com Carla Hesse (2002), a tradição religiosa pregava que o conhecimento humano era,

em verdade, revelação divina, inapropriável, portanto. Por este motivo, não era dado o direito aos autores de obterem lucro com as obras, em virtude de não serem os seus verdadeiros criadores. Esta crença foi o suporte para a concessão pelos reis, nos séculos XV e XVI, de monopólios aos editores, únicos a ganhar com a venda e publicação de livros, por exemplo. A partir do século XVIII, quando os autores e criadores passaram a reivindicar o direito de lucrar com suas obras e criações, desenvolveram-se teorias opostas para explicar o fenômeno. A primeira defendia a existência de um direito natural de propriedade intelectual dos autores e criadores, e a segunda, denominada de corrente utilitarista, argumentava que o objetivo do direito era o interesse público, alcançado pela ampla divulgação do conhecimento, negando a existência de um direito natural de autores.

A dicotomia de posições resiste até os dias de hoje, porém, o termo “propriedade intelectual” sugere a existência de um direito natural de autores e criadores, o qual pode ser apropriado. Por outro lado, como se verá adiante, a legislação brasileira exige que uma patente tenha aplicação industrial, cumprindo, assim, a função social almejada pelos utilitaristas.

Apesar da existência da celeuma a respeito da natureza da propriedade intelectual, fato é que as criações humanas são protegidas pelo Direito. Em relação à sua função, alguns autores a veem como espécie de monopólio e outros como incentivadora de inovações (FREITAS PINTO, 2009, p. 17). O entendimento majoritário é o de que os direitos de propriedade intelectual: a) favorecem a remuneração daqueles que se dedicam à pesquisa e desenvolvimento; b) estimulam atividades criadoras; c) fornecem segurança jurídica; e d) promovem a difusão da informação tecnológica.

Os direitos de propriedade industrial são tratados no Brasil pela Lei nº 9.279 de 14 de maio de 1996, sendo que todos os registros de marcas e de desenhos industriais, concessões de patentes, averbações de contratos de franquia e distintas modalidades de transferência de tecnologia são feitos pelo Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI), autarquia federal vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC).

Em âmbito internacional, os direitos de propriedade industrial são previstos em diversos Tratados, como o Sistema de Madrid, para marcas; o Sistema de Haia, para desenhos industriais; Tratado de Cooperação em Matéria de Patente (PCT); todos administrados pela Organização Internacional da Propriedade Intelectual (OMPI). Ainda em âmbito internacional, há o “acordo TRIPS”, sigla em inglês para

“Direitos de Propriedade Intelectual relativos ao Comércio”⁶, celebrado no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC).

Na seara do direito da propriedade industrial, portanto, a tecnologia está amparada em patentes, desenhos industriais, marcas, *know-how* ou segredos. Abaixo serão elencadas as características gerais de cada instituto, apenas com o intuito de fornecer subsídios para a compreensão seguinte da matéria, sem qualquer pretensão de tratar detidamente do assunto.

De acordo com a Lei nº 9.279/96, a patente é o título de propriedade outorgado pelo Estado para o autor da invenção ou do modelo de utilidade. Para ser patenteável, a invenção deve atender aos requisitos de novidade, atividade inventiva e aplicação industrial, ao passo que o modelo de utilidade deve recair sobre objeto de uso prático, que apresente nova forma ou disposição, envolvendo ato inventivo, que resulte em melhoria funcional no seu uso ou em sua fabricação. A patente de invenção terá validade pelo prazo de 20 (vinte) anos e o modelo de utilidade pelo prazo de 15 (quinze) anos, ambos contados da data de depósito.

O desenho industrial é protegido por meio de registro feito no INPI, que confere ao autor a propriedade sobre a obra. Conforme o artigo 95, da Lei nº 9.279/96, considera-se desenho industrial a forma plástica ornamental de um objeto que possa ser aplicado a um produto, proporcionando resultado visual novo e original na sua configuração externa e que possa servir de tipo de fabricação industrial. O registro terá validade pelo prazo de 10 (dez) anos contados do depósito, prorrogável por 3 (três) períodos sucessivos de 5 (cinco) anos cada.

As patentes e os desenhos industriais estão presentes em quase todas as atividades da vida humana. Os automóveis, as cadeiras, os aparelhos eletrônicos, as garrafas, os sofás, as lâmpadas, os medicamentos, ou seja, para todos os lados em que se olha haverá algum objeto cuja proteção está ou esteve vigente. Este é o fundamento da propriedade intelectual: conferir direitos de exclusividade e/ou exploração, por determinado tempo, para que as empresas possam obter lucros extraordinários e manter ativo o ciclo das invenções.

Afora a patente e o desenho industrial, o direito de propriedade intelectual protege as marcas, que são signos distintivos de produtos ou serviços. As marcas permitem aos consumidores terem acesso a

⁶ Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights

informações sobre o produtor, o produto, qualidade, a matéria-prima, a nacionalidade do fabricante, entre outras. A Lei 9.279/96 autoriza que as marcas sejam renovadas infinitamente por períodos de 10 (dez) anos cada.

As três espécies de direito de propriedade industrial elencadas acima - patentes, desenhos industriais e marcas - são direitos típicos, ou seja, estão previstos na Lei 9.279/96 e possuem regulação específica. Porém, existem duas outras situações, também protegidas pelo direito intelectual, que não têm descrição específica em lei: o *know-how* e o segredo.

As patentes garantem a exclusividade de utilização/exploração pelo titular, por determinado período de tempo, e mais, garantem a propriedade sobre a invenção e/ou modelo de utilidade. Contudo, a informação sobre a patente é pública, uma vez que na carta patente há a descrição da tecnologia patenteada. Além da publicidade, o sistema de patentes é caro e ainda bastante burocrático, de sorte que Prado (1997, p. 74) já constatou que os “fluxos de *know-how* são hoje muito mais importantes do que os de tecnologia patenteada”. Essa assertiva é corroborada pela estatística do INPI (banco de dados) que no ano de 2011 foram realizadas 1.378 (um mil trezentos e setenta e oito) remessas de valores para o exterior a título de transferência de *know-how* contra 298 (duzentos e noventa e oito) em decorrência de licença para a exploração de patentes.

Assim, há a possibilidade de determinada empresa possuir determinado conhecimento e, em virtude da natureza da tecnologia, da falta de requisitos para concessão do direito de propriedade intelectual e/ou por interesse estratégico, decidir não patentear-lo. Assim surge o *know-how*, como “tecnologia não patenteada”.

O termo *know-how* é de língua inglesa e não possui tradução perfeita para o português, sendo utilizado no idioma originário. De acordo com Fran Martins (2010, p. 450) “a expressão é apenas a abreviação de uma frase, *the know-how to do it*, em tradução literal ‘saber como fazer alguma coisa’”.

Das inúmeras definições dadas pelos autores para *know-how*, este trabalho se filiara ao seguinte conceito de Leonardos (2001, p. 76-77): “*know-how* é qualquer informação que possua valor econômico para quem a detém, podendo ela referir-se a processos ou métodos industriais, comerciais ou de prestação de serviços”.

O conceito parece adequado porque, em primeiro lugar, trata o *know-how* como informação, advindo, portanto de um conhecimento. Em segundo lugar, afirma que a informação se refere a processos ou

métodos, em consonância com o entendimento da OCDE (1996, p. 12), de que *know-how* refere-se às habilidades ou a capacidade de fazer algo⁷. Em terceiro lugar, como se está falando de tecnologia, a informação dos processos e métodos se destina à aplicação em qualquer setor econômico (indústria, comércio ou serviço). Por último, o conceito afirma que a informação deve possuir valor econômico, porém, não exige que o conhecimento seja secreto.

Alguns autores argumentam que o *know-how* é sinônimo de segredo industrial, considerando que só haveria *know-how* se houvesse alguma informação sigilosa a ser transmitida. Este é o entendimento de Fran Martins (2010, p. 451): “consiste *know-how* em certos conhecimentos ou processos, secretos e originais, que uma pessoa tem e que, devidamente aplicados, dão como resultado um benefício a favor daquele que os emprega”.

Com todo o respeito ao ilustre doutrinador, o *know-how* independe do segredo industrial. Na esteira dos comentários de Leonardos (1997, p. 78), pode existir técnica ou procedimento não protegido por segredo, com valor comercial, que será objeto de contrato de *know-how*. Por outro lado, a informação sigilosa também será transmitida por meio de contrato de *know-how*. Conflui-se, portanto, que *know-how* é gênero do qual o segredo é espécie.

O segredo está protegido pelos direitos de propriedade industrial, no capítulo que disciplina os crimes de concorrência desleal. Segundo o artigo 195, XI, da Lei nº 9.279/96, comete crime “quem divulga, explora, ou utiliza-se, sem autorização, de conhecimentos, informações ou dados confidenciais, utilizáveis na indústria, comércio ou prestação de serviços”. O segredo pode ser de indústria ou de negócio. O primeiro termo, como o nome indica, refere-se a segredos tecnológicos, de aplicação industrial. O segundo termo se refere ao segredo de estratégias administrativas ou comerciais. A expressão em língua inglesa *trade secret* - muito utilizada nos documentos a respeito de propriedade industrial - refere-se aos dois tipos de segredo, de indústria e de comércio. Ainda, há autores que abrangem os conceitos de segredo de indústria e de comércio na denominação “segredo de negócio” (FRANCO, 2010, p. 27).

⁷ Tradução livre para: “know-how refers to skills or the capability to do something”.

2.2 TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA

O crescimento econômico dos Estados está cada vez mais associado à sua capacidade de avançar em termos tecnológicos. Contudo, ainda há muita diferença entre os países desenvolvidos e os em desenvolvimento, em relação às questões de tecnologia. Este, inclusive, é um ponto sensível das relações internacionais.

O conflito tecnológico “Norte-Sul” pode ser visualizado na insistência dos países desenvolvidos na formulação e disseminação das regras a respeito do direito de propriedade intelectual. Detentores das tecnologias avançadas, os países ricos sempre tiveram interesse de que o conhecimento fosse protegido para que a renda gerada fosse destinada à sua economia interna. Em contrapartida, os países em desenvolvimento argumentavam que tecnologia deveria ser disseminada, porém com nível menor de proteção dos direitos da propriedade industrial.

O mencionado conflito ficou bastante evidente com a pressão exercida, principalmente pelos Estados Unidos, para a assinatura do Acordo TRIPS, na Rodada do Uruguai, ainda no âmbito do GATT (Acordo Geral sobre Tarifas do Comércio). Os países desenvolvidos conseguiram deslocar as discussões sobre propriedade intelectual da OMPI e instalá-las no ambiente da OMC, em que sanções comerciais podem ser aplicadas em caso de descumprimento do acordo.

Na atualidade, há evidente superioridade tecnológica dos países desenvolvidos, mas, como observa Castells (2007, p. 170), “embora ainda haja uma concentração de ciência e tecnologia em poucos países e regiões, os fluxos de *know-how* tecnológico se difundem cada vez mais pelo mundo, embora num padrão bem seletivo”.

A transferência de tecnologia, assim como a tecnologia em si, não tem disciplina unânime na doutrina. Vários documentos internacionais são produzidos, principalmente no âmbito da OCDE e da OMPI, para descrição, verificação e mensuração da transferência internacional de tecnologia. Esta pesquisa utilizará as diretrizes para aferição de atividades científicas e tecnológicas, conhecidas como “Família Frascati”, todas desenvolvidas pela OCDE, notadamente o Manual TBP e o Manual de Oslo.

O Manual TBP (OCDE, 1990, p. 14) afirma que a tecnologia é transmitida por três vias distintas: a) pelas máquinas, equipamentos e produtos (tecnologia incorporada); b) por pessoas, via programas de treinamento, assistência técnica, etc.; c) através de documentos, como os contratos de patentes (tecnologia não incorporada). Entretanto, é imperioso distinguir transmissão (fluxo/difusão) e transferência de

tecnologia. O primeiro termo é bastante abrangente e o segundo mais restrito.

Parece claro que há transmissão de tecnologia na venda de um computador; contudo, o sentido que se pretende dar à transferência de tecnologia é a *transferência do conhecimento*, nos termos do conceito supra construído. Assim, ao adquirir um bem tecnológico, a pessoa poderá fazer uso de um conhecimento que está corporificado/incorporado, mas que não foi transferido a ela. Porém, quando é celebrado um contrato de licença de patente, em que o titular autoriza e transmite seus conhecimentos sobre o *hardware* (computador), pode-se afirmar que há efetiva transferência de tecnologia. Nestes termos, o Manual TBP exclui do conceito de transferência de tecnologia a comercialização de bens com tecnologias incorporadas.

Portanto, para o Manual TBP, serão consideradas transferências de tecnologia os fluxos referentes às transações envolvendo propriedade industrial e os fluxos decorrentes de prestação de serviços com conteúdo técnico (OCDE, 1990, p. 18). A questão dos serviços será discutida no momento oportuno, mas desde já é feito o alerta sobre a dificuldade de sua definição e abrangência.

Colocada a transferência de tecnologia em termos gerais, considerando os documentos internacionais sobre o assunto, passa-se à análise da legislação brasileira a respeito da questão.

2.2.1 Evolução legislativa brasileira

A compreensão da atual regulamentação dos contratos de transferência de tecnologia exige, necessariamente, a análise histórica da legislação e das políticas públicas aplicadas nos últimos sessenta anos. Como será demonstrado, na história brasileira há uma grande mistura de legislações fiscais, cambiais e de propriedade industrial, com intenções de desenvolvimento industrial e relacionamento com capitais estrangeiros.

O marco inicial da perspectiva se dá na década de 50 (cinquenta), com a política de substituição de importações. As características deste modelo são “a criação de condições para que a redução da participação dos produtos importados, na oferta, fosse acompanhada por uma maior integração do tecido produtivo e pelo aumento do valor da produção industrial” (LUZ, 2010, p. 67). Em outras palavras, o governo brasileiro fomentou, através de medidas protecionistas e alicerçadas em capital estrangeiro, a produção nacional de produtos que, até então, eram importados.

A análise superficial da política sugeriria que, ao se substituir as importações, as indústrias brasileiras desenvolveriam capacidade tecnológica própria. Contudo, de fato, resultou “numa indústria com elevado grau de ineficiência, não competitiva interna e internacionalmente e com pouca ou nenhuma criatividade em termos tecnológicos”, conforme aponta Franco (2010, p. 63).

Percebe-se que a indústria brasileira perdeu a oportunidade de apreender o conhecimento e desenvolver bases tecnológicas próprias, tendo preferido se acomodar nas políticas protecionistas do governo. Em um primeiro momento, é evidente que a tecnologia seria importada, em virtude da incipiência vivida até a década de 40/50, porém, sem políticas de ciência e tecnologia, não houve interesse dos empresários brasileiros em realizar pesquisa e desenvolvimento internos. Este é o relato presente no estudo promovido pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), em 1973:

Na verdade, dada a reduzida escala de produção e a instabilidade da demanda, era mais conveniente ao produtor nacional acrescer seu custo de uma parcela variável adicional, correspondente à compra de tecnologia do exterior, do que realizar gastos de inversão em pesquisa tecnológica, de elevado custo de oportunidade. Vale acrescentar que a estrutura do mercado, a reduzida capacidade de importar, e a existência de tarifas alfandegárias, permitiam que os custos decorrentes da compra de tecnologia fossem transferidas ao consumidor. (...) Dessa forma, o tempo gasto na realização de pesquisas tecnológicas para o atendimento da demanda podia implicar perda do mercado interno para as empresas que, recorrendo à tecnologia do exterior, tivessem condições de atendê-la mais rapidamente. **Assim, nas decisões que tomavam as indústrias, igualmente se manifestavam fatores tendentes a tornar a importação de tecnologia, em comparação com a pesquisa tecnológica própria, a alternativa mais “rentável” ao empresário.** (IPEA, 1973, grifo nosso).

Nesse contexto de política pública de substituição de importações, surgiu a primeira norma brasileira de regulação dos

pagamentos pela transferência de tecnologia. A Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, limitou a dedutibilidade dos *royalties* até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido, para fins de apuração do imposto sobre a renda. O artigo 74 do mencionado diploma legal previu que os percentuais de dedutibilidade seriam estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro da Fazenda, de acordo com o grau de essencialidade da atividade.

Assim, em 30 de dezembro de 1958, foi expedida a Portaria nº 436/58 do Ministro da Fazenda, que fixou os percentuais de dedutibilidade fiscal de acordo com os tipos de produção ou atividade. A regra dividiu a produção industrial em dois grupos: (i) indústrias de base, considerando, entre outras, energia elétrica, combustíveis, transportes, comunicações e metalurgia pesada, para as quais permitiu a dedutibilidade de 5% (cinco por cento); (ii) indústrias de transformação, considerando, entre outras, produtos farmacêuticos, tecidos, calçados, aparelhos destinados a fins científicos e artefatos de borracha, para os quais permitiu dedutibilidade entre 1% (um por cento) e 4% (quatro por cento).

A justificativa para a limitação da dedutibilidade de *royalties* era a tentativa de evitar a distribuição disfarçada de lucros. Algumas empresas da época remetiam valores para o exterior sob a rubrica de “transferência de tecnologia”, já que totalmente dedutíveis, com intuito de esconder a distribuição de lucros, sobre cujo valor incidiria imposto sobre a renda. De acordo com Leonardos (2001, p. 132), “havia no governo a crença de que os pagamentos por tecnologia eram meros artifícios de fraudes cambiais e fiscais; tais pagamentos eram desnecessários e, portanto, deveriam ser restringidos ao máximo”.

Na edição de 06 de janeiro de 1959 do Jornal “Folha da Manhã”, ao lado da propaganda sobre o veículo DKW-VEMAG “o carro mais apropriado para o Brasil”, anunciava-se a alteração das regras sobre a dedutibilidade de *royalties*. Segundo a notícia, “ao lado da evidente oportunidade da reforma introduzida na legislação com o objetivo de defesa da arrecadação do imposto sobre a renda, a reforma poderá trazer também benefícios de ordem cambial”. Ainda, o jornalista informa que “os critérios com os quais foram estabelecidos os coeficientes para os diversos grupos de produção ou atividades parecem acertados, nos seus aspectos gerais, pois se concede maior isenção para os setores básicos da economia mundial” (OS ROYALTIES, 1959).

É importante valorizar os motivos que justificaram a edição da Portaria nº 436/58 do Ministério da Fazenda, porque ela ainda está

vigente. Assim, em época de fomento da tecnologia, de comercialização de bens intangíveis e de sustentabilidade, a legislação brasileira continua considerando como essenciais as mesmas indústrias de 1958, ano dominado por questões da Guerra Fria e de início do desenvolvimento tecnológico.

Em 03 de setembro de 1962 foi publicada a Lei nº 4.131, a qual disciplinava a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior. Essa norma determinou que os contratos de transferência de tecnologia fossem submetidos à análise da Superintendência de Moeda e Crédito (SUMOC) para possibilitar a remessa de *royalties* ao exterior. Ainda, proibiu a remessa para pagamento de *royalties*, “pelo uso de patentes de invenção e de marcas de indústria ou comércio, entre filial ou subsidiária de empresa estabelecida no Brasil e sua matriz com sede no exterior”.

A Lei nº 4.390, de 29 de agosto de 1964, alterou a Lei 4.131/62 e “instaurou a regra de ineditabilidade dos pagamentos contratuais efetuados entre matriz e filial e também entre matriz e subsidiária também para os contratos de tecnologia não patenteada” (FRANCO, 2010, p. 67).

O INPI foi criado em 1970 e recebeu da Lei 5.772/71 a incumbência de averbar todos os atos ou contratos que implicassem em transferência de tecnologia. Contudo, após a edição do ato normativo nº 15/75 do INPI, em que foram determinadas cláusulas obrigatórias e proibidas aos contratos, a autarquia recebeu grande poder de intervenção nas contratações. Conforme lembra Leonardos (2001, p. 133), o Instituto passou a “exigir (como condição para a averbação de contratos) que a tecnologia vinda do exterior fosse tal que não pudesse ser satisfatoriamente substituída por outra já existente no país, segundo o critério dos examinadores da Diretoria de Contratos do INPI”. A consequência desse ato, como argumenta Leonardos (2001, p. 134) foi a “de reduzir e afastar a transferência de tecnologia para o Brasil”.

Foi somente com o fim da ditadura militar e com abertura econômica promovida na década de 90 que a intervenção sobre os contratos de transferência de tecnologia diminuiu. Com o advento da Lei 8.383 de 30 de dezembro de 1991, as remessas de *royalties* entre subsidiárias e matrizes passaram a ser dedutíveis, dentro dos limites impostos pela Portaria do Ministro da Fazenda 436/58, porém, ainda continuaram proibidas as deduções nas remessas entre filiais e matrizes.

Em 1994, o Acordo TRIPS foi promulgado no Brasil, e em 14 de maio de 1996 foi publicada a Lei nº 9.279, que institui a nova legislação

sobre propriedade industrial. Essa norma manteve a obrigatoriedade de averbação dos contratos de transferência de tecnologia perante o INPI.

2.2.2 Contratos internacionais de transferência de tecnologia

Os veículos utilizados para transferir internacionalmente a tecnologia são os contratos. De acordo com a Convenção Interamericana sobre Direito Aplicável aos Contratos Internacionais, celebrada pelos países membros da Organização dos Estados Americanos (OEA), “entende-se que um contrato é internacional quando as partes no mesmo tiverem sua residência habitual ou estabelecimento sediado em diferentes Estados Partes ou quando o contrato tiver vinculação objetiva com mais de um Estado Parte” (OEA, 1994).

A questão sobre a autonomia da vontade é a mais controversa em relação aos contratos internacionais. A maioria da doutrina entende que a principal característica desses contratos é a possibilidade de as partes escolherem a legislação aplicável⁸. Contudo, o artigo 9º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei 4.657/42) determina que a obrigação a ser executada no Brasil deverá seguir a legislação brasileira. Assim, considerando essa norma interna e os tratados internacionais assinados pelo Brasil, às vezes conflituosos no conteúdo, os autores têm dificuldade de atingirem consenso.

Entretanto, em relação aos contratos de transferência de tecnologia, a legislação brasileira prevê normas cogentes, de observância imperiosa. Assim, a presente pesquisa não discutirá a questão sobre a autonomia contratual, pelo simples fato de ser imprescindível aplicar a legislação brasileira no trato da matéria, sob pena de ser inviável realizar pagamentos e remetê-los ao exterior.

Em geral, nos contratos internacionais de transferência de tecnologia, o transmitente reside em um Estado e o receptor em outro. Habitualmente, ainda, o transmitente reside em país desenvolvido e o receptor em país em desenvolvimento. Essa situação histórica tende a mudar com a emergência de economias já denominadas de “terceiro mundo”. Porém, a realidade ainda é de transferência no eixo Norte-Sul.

⁸ Para aprofundamento no assunto, ver Kuhn, João Lacerda. A autonomia da Vontade nos Contratos do Mercosul. In: FRANCESCHINI, Luis Fernando; WACHOWICZ, Marcos. **Direito Internacional Privado**. Curitiba: Juruá, 2003. p. 43-74.

“A classificação dos contratos internacionais de transferência de tecnologia é feita pela doutrina e, no caso do Brasil, por algumas leis que, infelizmente, divergem na nomenclatura, transformando a questão, já difícil, em uma colcha de retalhos” (OLIARI, 2012, p. 384). O presente estudo se dedica a analisar a legislação pertinente à propriedade industrial, ao INPI, ao Banco Central do Brasil (BACEN) e ao imposto sobre a renda.

Inicialmente, é importante pontuar a distinção básica entre os contratos de cessão e de licença. A lei 9.279/96 prevê nos artigos 58, 61, 134 e 139 a possibilidade de cessão (total ou parcial) e de licença dos direitos de propriedade industrial. O contrato de cessão é análogo ao de compra e venda, pois prevê a transmissão completa da titularidade do proprietário. “Na cessão, o antigo proprietário deixa de ter qualquer espécie de disponibilidade sobre aquela informação da qual o direito é constituído” (FRANCO, 2010, p. 35). Mesmo que aparentemente contraditório, uma vez que não há título de propriedade sobre o *know-how*, como ocorre com a patente, os autores admitem a “cessão do *know-how*”. Conforme explica Flores (2008, p. 28) “nesse caso, está-se diante de uma obrigação principal de não fazer, ou seja, ‘eu cedo todo o meu conhecimento sobre uma tecnologia, e me comprometo a não utilizá-la em concorrência com você’”.

O contrato de licença, por sua vez, é análogo ao da locação (FRANCO, 2010, p. 33), em que ocorre a transferência do direito de exploração, mas não do direito em si. “A essência do contrato de licença é a renúncia feita pelo licenciante, face ao licenciado, do exercício do direito de uso exclusivo que lhe assegura a patente de invenção ou o registro da marca” (LEONARDOS, 2001, p. 86). Nos contratos de licença, o licenciante pode se comprometer a não explorar, por ele próprio, o bem imaterial, bem como pode se comprometer em não licenciar para outros terceiros.

Nessa seara se discute se pode haver contrato de licença de *know-how*, considerando-se que, uma vez transmitido, não é possível retomar o conhecimento. O INPI só admite a cessão definitiva de *know-how* por entender que se trata de fornecimento e aquisição definitiva de tecnologia e não uma licença temporária de uso.

Os contratos de transferência de tecnologia devem ser registrados no INPI, nos termos do artigo 211 da lei nº 9.279/96, para produzirem efeitos perante terceiros. Além desse efeito, o registro é condição para legitimar os pagamentos para o exterior, de acordo com a lei nº 4.131/62 e da Resolução nº 3.844/10 do BACEN, e para permitir a dedutibilidade fiscal, nos casos previstos.

A partir da legislação do INPI sobre os contratos de transferência de tecnologia serão abordadas as questões cambiais e fiscais, na tentativa de organizar e harmonizar a nomenclatura utilizada pelos diferentes veículos legislativos. A lei 9.279/96 não elenca os contratos de transferência de tecnologia, o que somente foi feito pelo Ato Normativo INPI nº 135/97. Essa regra estipula que os contratos que impliquem transferência de tecnologia são: a) os de licença de direitos (exploração de patentes ou de uso de marcas); b) os de aquisição de conhecimento tecnológicos (fornecimento de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica e científica); e c) contratos de franquia.

Grosso modo, a norma separa os contratos em dois grandes grupos: os de tecnologia patenteada e os de tecnologia não patenteada. A transferência de tecnologia será feita por meio de contratos que tenham por objeto os direitos de propriedade industrial – patentes, marcas e desenho industrial; por meio de contratos de transferência de *know-how* (tecnologia não patenteada); e por meio de contratos de prestação de serviços. Ressalte-se que, normalmente, os contratos de transferência de tecnologia são mistos, ou seja, misturam as modalidades acima. Na licença de patente, por exemplo, pode haver transferência de *know-how* ou prestação de serviços.

Nos contratos de exploração de patente haverá a licença do direito conferido pelo Estado. O contrato pode se referir à patente já concedida ou ao simples pedido, contudo, enquanto a patente não for concedida, o licenciante não fará jus à remuneração. A vigência do contrato será limitada ao tempo de concessão do privilégio, ou seja, vigorará apenas durante o tempo em que a proteção estiver ativa. Em geral, o pagamento pela licença é feito por “valor fixo por unidade vendida ou percentual incidente sobre o preço líquido de venda” (INPI, Tipos de Contrato).

A licença pelo uso de marcas inclui-se no conceito de transferência de tecnologia porque, por meio do contrato, são transferidas informações pelo licenciante que manterão a qualidade dos produtos fabricados ou dos serviços prestados sob a insígnia da marca.

Os contratos de franquia são regulados pela Lei nº 8.955, de 15 de dezembro de 1994, e representam um excelente exemplo de transferência de tecnologia. O objetivo da franquia é permitir que o mesmo produto ou processo seja feito/oferecido com as mesmas características, em qualquer lugar do mundo. Assim, o sanduíche “Big Mac”, servido pela lanchonete “Mc Donald’s”, terá a mesma apresentação, o mesmo gosto, os mesmos ingredientes e será feito de acordo com o mesmo processo, em todas as lanchonetes, localizadas em

quase todos os países do globo. Para que isso seja possível, o licenciante transfere a marca, o *know-how* e se compromete em prestar serviços de suporte, em verdadeira mistura de todas as modalidades de transferência de tecnologia.

Há outra operação, não mencionada no Ato Normativo INPI 135/97, mas veiculada no artigo 11 da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, que é a transferência de tecnologia de programa de computador (*software*). O programa de computador é tratado no âmbito do direito autoral, porém, há transferência de tecnologia quando se transfere o *código fonte* do software. Nesses termos, de acordo com o parágrafo único do artigo 11 da Lei 9.609/98, para que haja a transferência de tecnologia, é obrigatória a entrega “da documentação completa, em especial do código-fonte comentado, memorial descritivo, especificações funcionais internas, diagramas, fluxogramas e outros dados técnicos necessários à absorção da tecnologia” (BRASIL, 1998).

Os contratos acima descritos são complexos, porém não despertam tanta controvérsia na doutrina. A divergência de nomenclatura e tratamento reside nos contratos de fornecimento de tecnologia e de prestação de serviços de assistência técnica, pertencentes ao grupo “tecnologia não patenteada”. A licença de direitos conferidos pelo Estado traz segurança jurídica, uma vez em que há a certeza de que se está diante de “transferência de tecnologia”, ao passo que a licença de tecnologia não patenteada e/ou de serviços pode fazer emergir a dúvida sobre o enquadramento nos casos de transferência de tecnologia. Abaixo serão elencadas as legislações cambiais e tributárias que tratam do assunto para, então, discutir-se a harmonização do tema.

No regulamento anexo III à resolução do BACEN nº 3.844, de 23 de março de 2010, está contida a previsão de que se sujeitam ao registro declaratório eletrônico (RDE) os contratos de: a) uso ou cessão de patentes, de marcas de indústria ou comércio; b) fornecimento de tecnologia e outros contratos da mesma espécie; e c) prestação de serviços técnicos e assemelhados. Nestes termos, observa-se a similaridade entre as normas editadas pelo BACEN e pelo INPI.

Por outro lado, a legislação do imposto sobre a renda⁹ elenca os seguintes contratos de transferência de tecnologia: a) exploração de patentes; b) uso de marcas; e c) serviços técnicos e de assistência

⁹ Notadamente os artigos 353 a 355 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) e artigo 17 da IN/SRF nº 252, de 3 de dezembro de 2002

técnica. De acordo com o artigo 17, II, “a” e “b”, da Instrução Normativa nº 252 da Secretaria da Receita Federal, de 03 de dezembro de 2002, considera-se *serviço técnico* “o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios”, e, por sua vez, *assistência técnica* “a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido”.

Da leitura acima, infere-se que a legislação do imposto sobre a renda difere da legislação do INPI e do BACEN. Em todas elas há a previsão de exploração dos direitos de propriedade industrial – patentes, desenho industrial e marcas. A confusão reside, portanto, nos contratos de fornecimento de tecnologia e na prestação de serviços de assistência técnica e científica, ou seja, nos contratos que envolvem tecnologia não patenteada e prestação de serviços. Enquanto as legislações do INPI e do BACEN tratam de duas possibilidades distintas, “fornecimento de tecnologia” e “prestação de serviços de assistência técnica”, a legislação do imposto sobre a renda trata apenas dos “serviços técnicos e de assistência técnica”.

Seguindo os conceitos apresentados na IN/SRF 252/02, pode-se concluir que a *assistência técnica*, como consta da legislação tributária, corresponde ao *fornecimento de tecnologia* nas legislações do INPI e BACEN. Ainda, o *serviço técnico*, previsto na legislação tributária, corresponde à *prestação de serviço de assistência técnica* nas legislações do INPI e BACEN. Essa também é a conclusão de Cesar Flores (2008, p. 50) “assistência técnica, na legislação tributária, se ajusta à figura do contrato de *know-how* [...] o contrato de assistência técnica no INPI, que para a legislação tributária será o contrato de projetos ou serviços técnicos especializados”.

Para evitar confusões, o presente estudo utilizará a nomenclatura do INPI, ou seja, “fornecimento de tecnologia” referir-se-á ao contrato de “transferência de *know-how*”; e “prestação de serviços de assistência técnica” referir-se-á aos contratos de prestação de serviço. Assim, esclarecidas as diferenças de nomenclatura nas legislações tributárias, cambiais e da propriedade industrial, é imperioso discurrir sobre o conceito dos contratos de fornecimento de tecnologia e de assistência técnica.

Os contratos de fornecimento de tecnologia são os contratos de transferência de *know-how*, ou seja, de transferência de tecnologia não

patenteada. A definição que consta da página eletrônica do INPI é a seguinte: “contrato que estipula as condições para a aquisição de conhecimentos e de técnicas não amparados por direitos, incluindo conhecimentos e técnicas não amparados por propriedade industrial depositados ou concedidos no Brasil (KnowHow)” (INPI, Tipos de Contrato).

Nos termos do conceito apresentado no tópico anterior, o contrato de fornecimento de tecnologia terá por objeto a transferência de informações necessária para a produção de produto, prestação de serviço ou realização de processo, com aplicação industrial e/ou comercial. Nota-se que a subjetividade na caracterização do *know-how* pode acarretar em dificuldades de enquadramento legal e na descrição do objeto do contrato. Frise-se, ainda, que o INPI limita o prazo de vigência do contrato de fornecimento de tecnologia em 05 (cinco) anos, prorrogáveis por igual período, desde que justificada a necessidade de capacitação da empresa, com base no artigo 12 da Lei nº 4.131/62.

Para exemplificar o contrato de fornecimento de tecnologia, observe-se a publicação, na Revista da Propriedade Industrial nº 2183, de 06 de novembro de 2012, do extrato do contrato celebrado entre Stanley Electric Co Ltd, empresa japonesa, com a empresa brasileira Stanley Electric do Brasil Ltda., cujo objeto é “a fabricação de lanternas e lentes para veículos automotores” (INPI, 2012b, p. 258). Outro bom exemplo é o contrato celebrado entre a empresa Panasonic Corporation (Japão) e a empresa Panasonic do Brasil Ltda., para o fornecimento de tecnologia de “fabricação de aparelhos de televisão com tela de Cristal Líquido” (INPI, 2012a, p. 237). Assim, portanto, em ambos os contratos, mediante transferência internacional de tecnologia, as empresas japonesas se obrigaram a ceder o *know-how*, ou seja, transmitir o conhecimento necessário à produção de produtos pelas empresas brasileiras.

Os contratos de tecnologia mais controversos, todavia, são os que envolvem prestação de serviços de assistência técnica e científica. A definição fornecida pela página eletrônica do INPI explica que:

são contratos que estipulam as condições de obtenção de técnicas, métodos de planejamento e programação, bem como pesquisas, estudos e projetos destinados à execução ou prestação de serviços especializados. São passíveis de registro no INPI os serviços relacionados a atividade fim da empresa, assim como os serviços prestados em

equipamentos e/ou máquinas no exterior, quando acompanhados por técnico brasileiro e/ou gerarem qualquer tipo de documento, como por exemplo, relatório. (INPI, Tipos de Contratos)

O Manual TBP da OCDE trata a prestação de assistência técnica e científica sob a rubrica de serviços com conteúdo técnico (1990, p. 34). De acordo com o Manual, estão inseridos nesta classificação os serviços que o fornecedor precisa prestar para que o receptor efetue a atividade produtiva e que não seriam, em estrito senso, considerados como transferência de tecnologia.

Leonardos (2001, p. 96) afirma que só haverá transferência de tecnologia na assistência técnica quando o cedente autorizar o cessionário a explorar o *know-how* ou a patente, “eventualmente utilizados pelo prestador do serviço”. De acordo com o mesmo autor, deve sempre estar presente uma comunicação, um ensino de método ou processo, considerando que “a prestação de serviços técnicos não implica necessariamente em transferência de tecnologia” (LEONARDOS, 2001, p. 95).

Em opinião oposta, Karin Kempfle Franco (2010, p. 25) afirma que a prestação de serviços sempre acarretará em transferência de tecnologia: “mesmo que não exista sob o contrato autorização de uso do *know-how* utilizado na prestação, aprende a empresa receptora indiretamente o conhecimento, por meio do acompanhamento do trabalho do técnico ou do próprio contato com o resultado final”. Porém, a autora, em conclusão, afirma que “não é qualquer prestação de serviços que envolve transferência de tecnologia. Sua prestação deve envolver ou implicar necessariamente uma informação caracterizável como tecnologia” (FRANCO, 2010, p. 25).

Assim, a prestação de serviços de assistência técnica sempre exigirá a análise do objeto contratual, perquirindo-se se há ou não a transferência de conhecimento, caracterizável como tecnologia. A Resolução INPI nº 267, de 05 de abril de 2011, divulgou “a lista dos contratos de serviços de assistência técnica que são averbáveis, por não implicarem em transferência de tecnologia”:

1. Agenciamento de compras incluindo serviços de logística (suporte ao embarque, tarefas administrativas relacionadas à liberação alfandegária, etc...);
2. Serviços realizados no exterior sem a presença de técnicos da empresa brasileira, que não gerem

quaisquer documentos e/ou relatórios, como por exemplo: beneficiamento de produtos;

3. Homologação e certificação de qualidade de produtos;

4. Consultoria na área financeira;

5. Consultoria na área comercial;

6. Consultoria na área jurídica;

7. Consultoria visando a participação em licitação;

8. Serviços de marketing;

9. Consultoria realizada sem a vinda de técnicos às instalações da empresa cessionária;

10. Serviços de suporte, manutenção, instalação, implementação, integração, implantação, customização, adaptação, certificação, migração, configuração, parametrização, tradução ou localização de programas de computador (software);

11. Serviços de treinamento para usuário final ou outro treinamento de programa de computador (software), conforme art. 11 da Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998;

12. Licença de uso de programa de computador (software);

13. Distribuição de programa de computador (software);

14. Aquisição de cópia única de programa de computador (software).

Nesse sentido, o Ato Declaratório nº 01, de 05 de janeiro de 2000, expedido pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, prevê que “as remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia” sujeitam-se à tributação de acordo com o artigo 685, II, alínea “a”, do Decreto nº 3000/99 (RIR/99). Importante ressaltar, portanto, que tanto a legislação pertinente ao INPI, quanto a legislação tributária, preveem a existência de prestação de serviços de assistência técnica que não são considerados como transferência de tecnologia.

Há inúmeros exemplos de serviços de assistência técnica nos extratos dos contratos publicados pelo INPI na Revista da Propriedade Industrial. Observe os seguintes, extraídos da revista nº 2183, publicada em 06 de novembro de 2012: a) contrato celebrado entre The Peerless Group (Estados Unidos) e Kraft Foods Brasil Ltda., para a “prestação de serviços técnicos de assistência e manutenção, instalação de peças e

inicialização das máquinas da linha de biscoitos e treinamento operacional de equipamentos desta linha”; b) contrato celebrado entre Stanford University (Estados Unidos) e Petróleo Brasileiro S/A (PETROBRÁS), para “participação no projeto sistemas deposicionais de águas profundas”; e c) contrato celebrado entre Vetco Gray Venezuela e GE Oil & Gas do Brasil Ltda., para “serviços técnicos de consultoria, engenharia de equipamentos e treinamento nas áreas específicas de atuação da cessionária”.

2.3 PAGAMENTO PELA TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA

Os contratos internacionais de transferência de tecnologia envolvem, naturalmente, pagamento pela contraprestação à licença. Pode haver transferência gratuita, geralmente em nível governamental, mas, na iniciativa privada, a empresa estrangeira se compromete em transferir a tecnologia, desde que seja remunerada.

A liberdade contratual permite que a remuneração seja fixa ou variável. De acordo com esclarecimentos do INPI, as partes podem contratar que o licenciador pague um valor fixo por unidade vendida ou um valor variável, incidente sobre o preço líquido de venda, cujos produtos foram produzidos e/ou serviços prestados com base na tecnologia transferida.

A escolha pela modalidade de remuneração, se fixa ou variável, dependerá das estratégias de negociação. Por um lado, o receptor da tecnologia teme realizar o pagamento fixo, em curto período de tempo, pois ainda não recebeu a tecnologia. Por outro lado, o pagamento variável faz surgir a insegurança de não adimplemento ao licenciante. Porém, como lembra Prado (1997, p. 124), “é usual, na prática dos contratos em tela e no tema em questão, que os interesses do receptor prevaleçam sobre os do transferente e, por isso, que o estabelecimento da remuneração fixa (*lump sum* ou *forfait*) constitua hipótese menos frequente”.

Ainda utilizando os apontamentos de Prado (1997, p. 122), o autor categoriza a remuneração dos contratos de transferência de tecnologia em dois grupos: a) *royalties*, quando o pagamento for variável; e b) remuneração fixa, quando o pagamento for feito à vista ou em parcelas.

Apesar de considerar a diferença terminológica correta, os efeitos para o direito tributário serão os mesmos. Além disso, como se verá adiante, a legislação distingue os pagamentos em contraprestação às licenças de direitos de propriedade industrial das licenças de tecnologia

não patenteada. Dessa forma, para evitar subdivisões excessivas, não se fará distinção entre a remuneração fixa e a variável.

O pagamento pela transferência de tecnologia é normalmente associado ao pagamento de *royalties*. A tradução possível de *royalties* para o português é o termo “regalias”, contudo, a legislação optou por utilizar o vernáculo estrangeiro, motivo pelo qual se utilizará, nesse trabalho, a palavra no idioma inglês.

O artigo 22, “c”, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, prevê que “serão classificados como ‘royalties’ os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: [...] c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio”. O artigo 37, §1º, I, “c”, da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, repete a previsão contida na Lei 4.506/64.

Leonardos (1997) faz interessante distinção entre *royalties*, aluguéis e juros. De acordo com o autor, “o *royalty* corresponde à remuneração do capital aplicado em *direitos*, enquanto que os juros remuneram o capital *financeiro* e aluguel o capital aplicado em bens *corpóreos*” (LEONARDOS, 1997, p. 107, grifo do autor).

Diante do conceito de que os *royalties* correspondem à remuneração proveniente do uso de direitos, é necessário, mais uma vez, fazer a distinção entre direitos de propriedade industrial e tecnologia não patenteada. De acordo com o exposto, somente seria apropriado utilizar o termo *royalties* em referência ao pagamento pela licença de direitos de propriedade industrial, considerando que na cessão de tecnologia não patenteada não se está explorando um direito propriamente dito.

Os direitos de propriedade industrial são conferidos pelo Estado e fornecem ao titular a propriedade sobre a invenção, desenho industrial ou marca. Por outro lado, a transferência de tecnologia por meio de *know-how* ou prestação de serviços não equivale à exploração de um direito. Portanto, tecnicamente, os *royalties* dizem respeito apenas à remuneração nos contratos de exploração de direitos de propriedade industrial.

A terminologia utilizada pela legislação tributária para a remuneração dos contratos de tecnologia não patenteada é de “remuneração de serviços técnicos ou de assistência técnica, administrativa e semelhantes”¹⁰, “despesas de assistência técnica,

¹⁰ Art. 37, da IN/SRF 208/2002

científica administrativa e semelhantes”¹¹ ou “importâncias de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes”¹².

A nomenclatura da remuneração dos contratos de transferência de tecnologia, seja *royalty* ou despesas de assistência técnica, não influencia os efeitos tributários, considerando que a legislação trata as duas situações de forma semelhante, mas, claramente, dificulta a apreensão do assunto e causa bastante confusão.

Entretanto, apesar de a legislação tributária brasileira diferenciar *royalties* de despesas com assistência técnica, a Convenção-Modelo contra a Dupla Tributação Internacional da OCDE, no artigo 12, inclui a remuneração dos contratos de *know-how* no conceito de *royalties*, conforme transcrição abaixo:

O termo “royalties”, como usado neste artigo, significa pagamentos de qualquer natureza recebido como contraprestação pelo uso, ou pelo direito de uso, de qualquer direito autoral sobre obra literária, artística ou científica, incluindo filmes cinematográficos, qualquer patente, marca, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto ou por informações relativas a experiência industrial, comercial ou científica¹³ (OCDE, 2010, tradução nossa)

O Brasil, atualmente, é parte em vinte e oito Acordos para Evitar a Dupla Tributação Internacional. Em todos eles, com pequenas alterações na redação, o artigo 12 da Convenção-Modelo da OCDE é mantido, ou seja, de acordo com todos os tratados para evitar a pluritributação internacional assinados pelo Brasil, os *royalties* abrangem tanto os pagamentos pela exploração de direitos de propriedade industrial, quanto pela exploração de *know-how*.

¹¹ Lei 4.131/62

¹² Art. 354, RIR/99

¹³ Tradução livre para: The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

Porém, o artigo 12 da Convenção-Modelo da OCDE não prevê os pagamentos pela prestação de serviços de assistência técnica e serviços técnicos. Para tentar solucionar o problema, o Brasil incluiu nos Protocolos dos Acordos Internacionais, com exceção daqueles celebrados com Áustria, Bélgica, Finlândia, França, Japão e Suécia, o seguinte adendo: “Fica entendido que a expressão ‘para informações referentes à experiência industrial, comercial ou científica’ mencionada no parágrafo 3 do artigo 12 inclui os rendimentos obtidos com a prestação de serviços de assistência técnica e serviços técnicos”,¹⁴.

Em resumo, é preciso muito cuidado. A legislação tributária interna inclui como *royalties* apenas os pagamentos referentes aos contratos de exploração de direitos de propriedade industrial, deixando o tratamento dos contratos de *know-how* e de prestação de serviços de assistência técnica sob a previsão de “despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes”. Por outro lado, os Acordos para Evitar a Dupla Tributação assinados pelo Brasil *incluem* no conceito de *royalties* a remuneração dos contratos de *know-how* e *excluem* a dos contratos de prestação de serviço e assistência técnica. Por fim, os Protocolos assinados em adendo aos Acordos Internacionais incluíram a remuneração dos contratos de prestação de serviços e assistência técnica no conceito de *royalties*, com exceção dos tratados assinados com Áustria, Bélgica, Finlândia, França, Japão e Suécia.

Os Acordos para Evitar a Dupla Tributação são celebrados, como o nome indica, para impedir que a renda produzida pela mesma pessoa, em diferentes jurisdições, seja tributada em duplicidade: no país de residência da pessoa e no país de produção do rendimento. A existência de Acordos Internacionais, portanto, facilita os investimentos estrangeiros e fornece maior segurança jurídica. Contudo, no caso em apreço, considerando a diferença na nomenclatura, é possível que o pagamento pela transferência de tecnologia, realizada por meio de contrato de assistência técnica, celebrada entre uma empresa francesa e uma empresa brasileira, seja tributado pelo Brasil e pela França, uma vez que no Tratado assinado entre estes países os rendimentos de assistência técnica não estão incluídos no conceito de *royalties*.

¹⁴ Como, por exemplo, consta do Protocolo ao Decreto nº 5.799, de 7 de Junho de 2006, que promulgou a Convenção entre o Brasil e o Governo da Ucrânia para a Evitar a Dupla Tributação Internacional. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/acordosinternacionais/Ucrania/Decreto57992006.htm>. Acesso em 01 set. 2012.

A diferença de terminologia é um problema constante no trato da tributação da transferência internacional de tecnologia. Assim, para facilitar a compreensão da nomenclatura da remuneração dos contratos, que terá impacto direto no entendimento sobre a incidência tributária, o quadro abaixo sintetiza os conceitos apresentados até o momento:

Quadro I – Nomenclatura da remuneração dos contratos de transferência de tecnologia

Contrato internacional de transferência de tecnologia	Remuneração (legislação interna brasileira)	Remuneração (Acordos Internacionais)	Remuneração (Áustria, Bélgica, Finlândia, França, Japão e Suécia)
<u>Objeto:</u> Direitos de propriedade industrial	<i>Royalties</i>	<i>Royalties</i>	<i>Royalties</i>
<u>Objeto:</u> Transferência de <i>know-how</i>	Despesas com assistência técnica	<i>Royalties</i>	<i>Royalties</i>
<u>Objeto:</u> Prestação de serviços de assistência técnica	Despesas com assistência técnica	<i>Royalties</i>	Despesas com assistência técnica

3 AS EMPRESAS TRANSNACIONAIS E O COMÉRCIO INTRAFIRMA.

O presente capítulo discute as empresas transnacionais e o comércio intrafirma, com o objetivo de contextualizar os preços de transferência nas operações de transferência de tecnologia.

3.1 EMPRESAS TRANSNACIONAIS

O tema sobre as Empresas Transnacionais (ETNs) é transversal a quase todas as disciplinas. Há adesão natural à Economia, à Administração e ao Direito, mas também é objeto de estudo nas Relações Internacionais, na Filosofia, na Sociologia, nas Ciências Políticas, e assim por diante. Isso porque, sem exageros, as ETNs estão relacionadas a todos os produtos consumidos e/ou serviços prestados na contemporaneidade: a alimentação é fornecida por empresas como Nestlé, Unilever, Kraft, Coca-Cola; as viagens são feitas por companhias aéreas como KLM, American Airlines, Delta; as músicas são ouvidas em dispositivos Apple, Microsoft, Samsung; os trabalhos e pesquisas são digitados em computadores HP, DELL, Apple; os medicamentos são adquiridos dos laboratórios Pfizer, GlaxoSmith, Roche; apenas para citar alguns exemplos.

O comportamento das ETNs na sociedade internacional é alvo de inúmeros questionamentos e debates éticos, que delatam atitudes moralmente inaceitáveis, como a enorme produção de poluição ou o desenvolvimento de equipamentos e produtos químicos, que serão utilizados por regimes terroristas, ou que serão aplicados de forma a causar mal à população. Há um claro paradoxo na atuação das ETNs que, por um lado, criam empregos e promovem desenvolvimento de regiões, e, por outro, exploram o trabalho infantil ou remuneram seus empregados com baixíssimos salários, aproveitando a situação de pobreza da população de países pouco desenvolvidos.

A globalização é, em grande parte, fruto da atuação das corporações internacionais que souberam aproveitar as oportunidades tecnológicas e inundaram a sociedade com o seu modo de produção e consumo. O mundo só é plano¹⁵ porque as grandes empresas

¹⁵ Expressão utilizada por Thomas Friedman na obra “O Mundo é Plano: uma breve história do século XXI”

disseminaram cultura, produtos e serviços semelhantes em todo o globo. Essa é uma realidade a que todas as pessoas estão sujeitas e, por tal motivo, é imprescindível reconhecer as oportunidades geradas pelas ETNs e aproveitar os benefícios de sua produção.

Assim, em continuação à tentativa de abordar o tema sob os olhos da teoria da complexidade, apresentar-se-ão elementos históricos, econômicos e jurídicos para compreender a evolução das ETNs e discutir a realidade do comércio, principalmente de tecnologia, realizado intrafirma.

3.1.1 Aspectos Históricos e Conceituais

O comércio entre regiões distantes, além-mar, foi promovido já na antiguidade, por fenícios e romanos. José Crettela Neto (2006, p. 2) aponta a “pioneira criação, em 1600, da Companhia das Índias Inglesas, estabelecida em Londres, destinada a comerciar com os países do Oceano Índico”. Além dessa experiência, o autor ressalta a instalação da Companhia Holandesa das Índias Orientais, constituída em 1602, como “o mais poderoso grupo europeu” (CRETTELA NETO, 2006, p. 2).

A despeito de a Companhia das Índias Inglesas e a Companhia Holandesa das Índias Orientais terem atuação em diferentes continentes, de forma “multinacional”, elas eram vistas como uma extensão dos governos monárquicos de origem, possuindo poderes de instituir normas e manter seus próprios exércitos (KAWAMURA, 2012, p. 38). Dessa forma, as empresas apresentavam caráter quase estatal, distanciando-se das características apresentadas pelas empresas contemporâneas.

Assim, é possível reconhecer um movimento internacional ou multinacional de comércio capitaneado por corporações anterior ao século XIX, contudo, a empresa a que se refere este trabalho foi delineada a partir de 1860, momento histórico denominado por Landes (2006, p. 66) de “a idade da eletricidade”. A unanimidade dos autores¹⁶ reconhece que a expansão das empresas foi motivada pelos avanços tecnológicos, notadamente na melhoria dos meios de comunicação (telégrafo), de produção (vapor) e de transporte (ferrovias).

Alfred Chandler (1993, p. 92) afirma a inexistência de múltiplas unidades de produção no exterior anterior a 1880, porém reconhece o

¹⁶ Citam-se, como exemplos: Kawamura, 2012; Crettela Neto, 2006; Chandler, 1993.

pioneirismo da companhia *Singer Sewing Machines Corp.*, fabricante de máquinas de costura, que, segundo Cretella Neto (2006, p. 4), em 1867 “montou sua primeira fábrica no exterior, em Glasgow, Escócia, podendo esta ser considerada como a primeira a fabricar e comercializar um produto de massa, praticamente idêntico, com o mesmo nome comercial, em quase todo o mundo”.

As empresas norte-americanas foram muito competentes em aproveitar os incrementos tecnológicos, tornando possível o aumento no volume de produção e distribuição de produtos. De acordo com Chandler (1993, p. 98), o sucesso das corporações dos Estados Unidos está atrelado a três aspectos: a) a consolidação legal, ou seja, a definição das *holdings* em 1890; b) a centralização e racionalização industrial; e c) a integração vertical e avanços em marketing através das filiais e redes de distribuição. No final do século XIX, os empresários norte-americanos revolucionaram o mercado e criaram companhias até hoje existentes, como por exemplo: *Quaker Oats, Heinz, Campbell, Procter & Gamble, Colgate e Sherwin Williams*.

Uma notável contribuição das corporações dos Estados Unidos da época foi o desenvolvimento de indústria de maquinário pesado, que exigia o consumo e aperfeiçoamento de avançada tecnologia elétrica, química e mecânica. Foi dessa forma que houve o fomento na formação de engenheiros e a incrível evolução das Universidades, como o *Massachusetts Institute of Technology* (MIT), ainda hoje uma das melhores instituições no mundo em desenvolvimento de tecnologia e formação de profissionais. Por esse motivo, Alfred Chandler (1993, p. 106, tradução nossa) afirma que “a relação estreita entre teoria e ciência aplicada permitiu aos americanos e aos alemães desenvolverem a liderança em muitos dos mais importantes novos processos e produtos tecnológicos do que veio a ser chamada de Segunda Revolução Industrial”¹⁷.

As empresas norte-americanas instauraram o eficiente modo de hierarquia de gerência e passaram a construir plantas no exterior em virtude do aumento da demanda e da necessidade de redução de custos de logística e distribuição. Além desses fatores, há a relevante questão das tarifas cobradas pelos países na importação dos produtos. Segundo

¹⁷ Tradução livre para: “This close relationship between theoretical and applied science permitted the Americans and the German to develop a commanding lead in many of the most important new technological process and products of what has come to be called the Second Industrial Revolution”.

Chandler (1993, p. 96), o motivo determinante das empresas inglesas começarem a produzir fora do território foi a questão tributária.

Após o revolucionário início, a presença e o poder das ETNs só aumentou. No período entre guerras houve a consolidação de sua existência, com o aperfeiçoamento dos métodos de produção e de gestão empresarial e, terminada a Segunda Guerra Mundial, as empresas “controlavam a maior parte de fluxo de capitais no mundo, e se tornaram a maior fonte de capital externo para os países subdesenvolvidos” (KAWAMURA, 2012, p. 40).

O crescimento exponencial da presença e do comércio promovido pelas ETNs fornece números impressionantes e está inserido no fenômeno mais discutido no século XX: a globalização. Giovanni Olsson (2003, p. 119-121) define a globalização de acordo com as seguintes características: a) capital financeiro mundializado; b) dependência no avanço da tecnologia e da informática; c) expansão desigual e contraditória no globo, gerando exclusões em larga escala; d) mobilidade do capital, que provoca redivisão do trabalho e desemprego; e e) redefinição de atores e cenários de atuação.

O contexto globalizado justifica a opção pela utilização do termo *transnacional*, em detrimento à *internacional* ou *multinacional*. As últimas expressões mantêm estreita ligação com a nacionalidade, ou seja, com um determinado Estado. Entretanto, as empresas aqui tratadas extrapolam as relações nacionais e se dissociam de interesses dos países de origem, transbordando as fronteiras, tornando o termo *transnacional* mais adequado. Assim, seguindo os ensinamentos de Kawamura (2012, p. 43), “no presente trabalho, será empregado o termo *transnacional* como referência a um modelo peculiar de organização que realiza operações comerciais fora das fronteiras dos Estados em que está sediada”.

As ETNs, quase que exclusivamente provenientes de países desenvolvidos, dominaram o comércio internacional a partir da segunda metade do século XX. As estatísticas revelam a importância das ETNs para o mercado atual: 51 (cinquenta e uma) das 100 (cem) maiores economias no mundo são corporações, responsáveis por 70% (setenta por cento) do comércio mundial (OMC). Ainda, para corroborar esses números, de acordo com Manual da UNCTAD (2009, p. 2), em 2007 existiam 79.000 (setenta e nove mil) ETNs, com 790.000 (setecentas e noventa mil) afiliadas espalhadas pelo mundo, vendendo um total de US\$ 31.000.000.000,00 (trinta e um trilhões de dólares americanos).

O fluxo de investimentos diretos realizados pelas ETNs também é assombroso, conforme demonstra a tabela evolutiva abaixo:

Tabela I – Variação do investimento estrangeiro direto (em milhões de dólares americanos)

1914	1938	1950	2012
14.302	26.350	66.000	1.694.396

Fonte: JONES, 1994, p. 2 e UNCTAD (unctadstat)

Em cem anos, o investimento estrangeiro direto das ETNs aumentou da casa dos milhões para os trilhões de dólares. Tamanho poder econômico repercute no poder político e está associado ao declínio da democracia, considerando que muitas das escolhas da população passaram a ser feitas pelas companhias. Sanjaya Lall (1993, p. 20-21) aponta as condutas nocivas das ETNs, representadas por: evasão fiscal, comportamento predatório, não utilização de fornecedores locais, baixo investimento em pesquisa e desenvolvimento (P&D) locais e falhas na exploração de competitividade de exportação de suas afiliadas. Contudo, a autora, no mesmo estudo, observa que o papel (capacidade estrutural e incentivos) do “país hospedeiro” é determinante para utilização da rede de benefícios promovida pelas ETNs.

3.1.2 O Direito Internacional e as Relações Internacionais

As ETNs são tratadas de maneira distinta pelas doutrinas de Direito Internacional e das Relações Internacionais (apesar de na atualidade existir certa aproximação). A primeira, por sua natureza, se preocupa em estabelecer os destinatários dos direitos e obrigações da sociedade internacional, ao passo que a segunda aborda os atores que compõem o cenário internacional, analisando os papéis cumpridos por cada instituição.

Assim, ao estabelecer a personalidade jurídica, entendida como a “aptidão para a titularidade de direitos e obrigações” (PORTELA, 2011, p. 154), o Direito Internacional clássico somente inclui na qualidade de sujeitos os Estados e as Organizações Internacionais. De acordo com Rezek (2000, p. 146) “não tem personalidade jurídica de direito internacional os *indivíduos*, e tampouco as *empresas*, privadas ou públicas [...] não envolvem, a título próprio, na *produção* do acervo normativo internacional, nem guardam qualquer relação direta e imediata com esse corpo de normas”.

Dessa forma, grande parte da doutrina de Direito Internacional ainda não reconhece a possibilidade de as ETNs serem titulares de direitos e obrigações na sociedade internacional. Crettela Neto (2006, p. 59) é enfático em se opor a essa posição e se baseia na teoria da

responsabilidade para conferir personalidade jurídica de direito internacional às ETNs, argumentando que tais corporações podem, no mínimo, ser compelidas a não poluir. Em conclusão, o autor afirma que, reconhecer a personalidade jurídica permitiria às ETNs ter acesso às jurisdições internacionais, junto às quais poderiam demandar, mas, também, ser demandadas por violação ao Direito Internacional. Neste diapasão, seria interessante poder responsabilizar as ETNs perante a OMC ou perante a Organização Internacional do Trabalho (OIT), por exemplo, por práticas abusivas no comércio e na exploração do trabalho humano.

Por sua vez, a disciplina das Relações Internacionais enaltece o papel desempenhado pelas ETNs na sociedade internacional. As posições ocupadas por atores estatais e não estatais são apresentadas de forma excelente por Joseph Nye (2012, p. 16):

Atualmente, o poder no mundo está distribuído em um padrão que se assemelha a um complexo jogo de xadrez tridimensional. No tabuleiro do alto, o poder militar é em grande parte unipolar e os Estados Unidos têm possibilidade de permanecer supremos por algum tempo. Mas, no tabuleiro do meio, o poder econômico já vem sendo multipolar há mais de uma década, com os Estados Unidos, a Europa, o Japão e a China como os principais jogadores, e com outros países ganhando importância. A economia da Europa é maior que a dos Estados Unidos. O tabuleiro de baixo é o reino das relações transnacionais que atravessam fronteiras fora do controle do governo, e inclui atores não estatais tão diversos como banqueiros transferindo eletronicamente quantias maiores que a maioria dos orçamentos nacionais em um extremo, e, no outro, terroristas transferindo armas ou *hackers* ameaçando a segurança cibernética.

A analogia feita por Joseph Nye, comparando a distribuição de poder a um complexo jogo de xadrez, é deveras pertinente, porque, em primeiro lugar, alude ao fato de que todos os atores internacionais estão se movimentando e jogando juntos, numa relação dinâmica, não estática - como se o poder fosse representado por meio de uma pirâmide, cujas relações fossem do ápice à base. Nesse modelo, Nye coloca Estados,

Organizações, ETNs e indivíduos no mesmo plano de importância, conferindo a todos o *status* de atores internacionais.

Essa também é a posição adotada por Odete Maria de Oliveira (2003, p. 85), para quem “não há mais como se falar em um mundo ou de um sistema de Estados, mas de uma sociedade em rede, em que atores passam a operar em grande mobilidade transnacional, relacionando-se em rede, em conexões que transcendem obstáculos de limites de tempo e espaço”.

Portanto, fica evidente o lugar de destaque reservado às ETNs na doutrina das Relações Internacionais, qualificadas como *atores*, conjuntamente com os Estados e as Organizações Internacionais. Tal posicionamento reflete os fatos, assim como acontecem na sociedade internacional. De outra sorte, o Direito, ao permanecer ligado à tradição de sujeito internacional estatal, deixa de regular situações determinantes e de grande impacto para toda a população, relegando aos Estados a tarefa de normatizar, individualmente, a atuação das ETNs, permitindo, assim, a elaboração de estratégias e manipulações legais, nem sempre benéficas.

3.1.3 A Atuação das ETNs: Aspectos Jurídicos

As ETNs dispõem de uma enorme gama de instrumentos jurídicos para sua atuação no estrangeiro. Segundo Stephen Hymer (1993, p. 27), entre os extremos compostos de uma empresa controlada somente por nacionais e uma empresa controlada somente por estrangeiros, há *joint-ventures*¹⁸ entre nacionais e estrangeiros (em igualdade de condição ou um deles em minoria); há o exercício de controle por meio de contratos ou formação de cartéis; ou, há, ainda, o estabelecimento de relações sutis, de controle tácito.

A rede econômica estabelecida pelas ETNs é complexa e envolve a formação de diversos tipos societários, que são livremente delineados pelos Estados, considerando a existência da soberania. Assim, como não existe uma norma supranacional conceituando as ETNs, bem como todas as possibilidades de associações e participações, cada país pode definir o que considera por nacionalidade, residência, controle, poder de voto e assim por diante. As Organizações Internacionais, notadamente a

¹⁸ O termo *joint venture* é utilizado no Brasil no vernáculo inglês e significa uma forma de associação de empresas.

UNCTAD e a OCDE, publicam guias e manuais em que constam os conceitos recomendados, porém não são de caráter obrigatório e normalmente refletem a legislação dos países desenvolvidos.

A presente pesquisa apresentará os conceitos propostos pelas Organizações Internacionais e pela legislação brasileira, para que seja possível cotejá-los. Desde já se alerta para o fato de que o tema é bastante complexo e tem inúmeros desdobramentos, motivo pelo qual, por questões metodológicas, apenas serão considerados os traços gerais de cada instituto. Assim, iniciando pelas recomendações internacionais, a UNCTAD (2009, p. 14) define a corporação transnacional como sendo “empresas com ou sem personalidade jurídica, compreendidas a empresa mãe e suas afiliadas estrangeiras”¹⁹. Essa mesma Organização Internacional conceitua “empresa-mãe” como sendo a empresa que controla ativos em outros países que não o de sua residência, através da participação no capital social.

O conceito da UNCTAD (2009, p. 17) de “afiliadas estrangeiras” se refere a três possibilidades societárias: associadas, subsidiárias e filiais. As associadas são aquelas em que o investidor estrangeiro, individualmente ou em conjunto com suas subsidiárias, detém entre 10% (dez por cento) e 50% (cinquenta por cento) do capital social com poder de voto. De outra sorte, as subsidiárias são aquelas em que o investidor estrangeiro, individualmente ou em conjunto com suas subsidiárias, detém mais de 50% (cinquenta por cento) do capital social com poder de voto. Por último, as filiais não detém personalidade jurídica e são completamente de propriedade do investidor estrangeiro, podendo ser subdivididas em quatro tipos: a) estabelecimento permanente ou escritório da empresa; b) parceria ou *joint-venture* estabelecida entre o investidor e terceiros; c) terras, estruturas e equipamentos imóveis; d) equipamentos móveis, como navios, aeronaves e plataformas de petróleo, que estejam em operação há pelo menos um ano e que tenham contabilidade separada, para fins fiscais.

Assim, nos termos do conceito proposto pela UNCTAD (2009, p. 14), as empresas transnacionais são compostas pela empresa-mãe e por suas afiliadas, que podem ser associadas, subsidiárias ou filiais. É interessante ressaltar que, para ser considerada *afiliada*, o capital social estrangeiro deve necessariamente ter representativo poder de voto,

¹⁹ Tradução livre para: “Transnational Corporation are incorporated or incorporated enterprises comprising parent enterprises and their foreign affiliates”.

acima de 10% (dez por cento). Essa exigência corrobora o entendimento dessa Organização Internacional sobre investimento estrangeiro direito, para o qual também se exige participação mínima de 10% na empresa.

No Brasil, por sua vez, não há definição legal de ETNs. Segundo Heleno Torres (2001, p. 180), “transnacional será tanto um grupo de empresas como uma empresa que mantenha distintas residências no exterior ou nacionalidades, como aquela que participa no capital de empresas não residentes, com poder de influência sobre as respectivas decisões destas ou não”. Porém, antes de abordar os tipos societários utilizados pelas ETNs, é necessário percorrer o tormentoso assunto sobre residência e nacionalidade da pessoa jurídica, base de toda a compreensão sobre a matéria.

A regra da nacionalidade da pessoa jurídica brasileira é veiculada no artigo 1.126, do Código Civil, segundo o qual: “É nacional a sociedade organizada de conformidade com a lei brasileira e que tenha no país a sede de sua administração” (BRASIL, 2002). Portanto, são exigidos os requisitos de organização da empresa de acordo com a lei brasileira e de localização da sede no Brasil. Maria Helena Diniz (2009, p. 517) entende que *sede de administração* corresponde ao “principal estabelecimento (centro de suas decisões ou de onde são exaradas as ordens e diretivas a serem seguidas, pois nele ficam seus administradores) esteja fixada no Brasil”. Gonçalves Neto (2010, p. 550) complementa, lecionando que “a ‘sede de sua administração’ não é, necessariamente a ‘sede social’, mas o estabelecimento em que se localizem e ocorram, efetivamente, as decisões dos órgãos de administração da sociedade (conselho de administração, diretoria etc.)”.

Por consequência, toda sociedade que não cumprir os dois requisitos acima descritos será considerada sociedade estrangeira e dependerá de autorização do Poder Executivo Federal para funcionar no Brasil. Esse é o comando do artigo 1.134 do Código Civil e se aplica perfeitamente aos casos de filiais cujo controle é estrangeiro. O efeito da autorização é o de conferir personalidade jurídica própria e garantir a subsunção da empresa estrangeira às leis brasileiras. Conforme lembra Gonçalves Neto (2010, p. 571) a sociedade autorizada “fica sujeita às leis brasileiras e aos tribunais brasileiros [...] a única exceção é quanto ao nome empresarial, que pode ser mantido como na origem [...] com a faculdade de a ele serem acrescidas as palavras ‘do Brasil’ ou ‘para o Brasil’”.

No caso da sociedade estrangeira autorizada a funcionar no país, observa-se a curiosa situação de que, apesar de a empresa ser

considerada residente no Brasil, ela não terá a nacionalidade brasileira. Essa distinção é fundamental para o Direito Tributário Internacional, ou seja, a de que a residência não se confunde com a nacionalidade. A residência ou domicílio das pessoas jurídicas no Brasil é definida no artigo 75, IV, do Código Civil, de acordo com o “lugar onde funcionam a diretoria e administração, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos” (BRASIL, 2002), e no artigo 127, III, do Código Tributário Nacional, para o qual o domicílio tributário é o “lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento” (BRASIL, 1966). Em conclusão, conforme Alberto Xavier (2004, p. 296), “uma sociedade domiciliada no Brasil, por aqui ter a sua sede, pode ser considerada estrangeira se constituída à sombra de lei estrangeira”.

Importante mencionar que deverão ser observados os critérios de residência definidos nos acordos celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação internacional. O artigo 4º da Convenção Modelo da OCDE determina que “o termo ‘residente de um Estado contratante’ significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou qualquer outro critério de natureza similar²⁰” (OCDE, 2010, tradução nossa). Portanto, de acordo com o Modelo, a regra de residência deverá respeitar a legislação dos países em questão; contudo, não é incomum que a mesma pessoa jurídica seja considerada residente em mais de um Estado, em virtude da escolha de diferentes critérios para atribuição de residência. Para resolver essa situação, o parágrafo terceiro, do artigo 4º, da Convenção Modelo da OCDE, prevê que o critério prevalente deverá ser o da direção efetiva, “entendendo-se por este o lugar onde os negócios são dirigidos ou fiscalizados, isto é, onde são praticados os atos de gestão global da empresa” (XAVIER, 2010, p. 228).

Estabelecida a crucial diferença entre nacionalidade e residência das pessoas jurídicas (relevante para a discussão do próximo tópico), podem-se elencar os tipos societários disponíveis na legislação brasileira para o estabelecimento das redes das ETNs. De acordo com classificação de Heleno Torres (2001, p. 185), as ETNs atuam mediante: “1) constituição de filiais, sucursais ou agências; 2) aquisição de

²⁰ Tradução livre para: “‘resident of a Contracting State’ means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature”

participações societárias; 3) constituição de holdings; 4) participação minoritária em empresas brasileiras; 5) diretamente, sem qualquer base fixa de negócios”.

Do ponto de vista jurídico, sucursal, agência e filial são expressões sinônimas e se referem ao estabelecimento secundário da empresa, subordinado à matriz ou, nos dizeres Ricardo Negrão (2003, p. 306), “ramificações de uma estrutura administrativa”. Porém, como anota Gonçalves Neto (2010, p. 969), a filial deverá ter um mínimo de autonomia, pois “um escritório de representação que não exerça a atividade empresária nem mantenha fluxo de clientela não caracteriza um estabelecimento secundário e, por isso, não se enquadra na definição legal”.

Outra opção para a atuação das ETNs no Brasil é a aquisição de participações societárias, culminando na criação de grupos econômicos *de fato* ou *de direito*. Os grupos econômicos *de fato* são “constituídos por sociedades ligadas entre si, mediante participação societária, sem qualquer ligação jurídica. Tratam-se das sociedades controladas, controladoras, filiadas e de simples participação, definidas no Código Civil” (DINIZ, 2009, p. 574). O grupo de sociedades *de direito* (*holding*), previsto no artigo 265, da Lei 6.404/64, constitui-se no estabelecimento de convenção pelo qual a sociedade controladora e suas controladas se obrigam a “combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns” (BRASIL, 1964).

Ambos os tipos de grupo, *de fato* ou *de direito*, atuarão sob a forma de *empresas coligadas*, que podem ser *controladas*, *filiadas* ou de *simples participação*. O fenômeno da coligação está previsto nos artigos 1.097 e seguintes do Código Civil. Entende-se por *controlada* a sociedade cuja maioria dos votos e o poder de eleger a maioria dos administradores estejam sob o controle de outra sociedade, de forma isolada ou em conjunto com outras sociedades já controladas. Diniz (2009, p. 581) expõe que sociedade controlada “é, em linhas gerais, aquela em que a controladora detém a titularidade de direitos dos sócios, tendo predominância nas deliberações assembleares e na eleição dos administradores”.

Por sua vez, diz-se sociedade *filiada* aquela em que outra sociedade participe com 10% (dez por cento) ou mais do capital, sem controlá-la. E, por fim, a sociedade de *simples participação* é aquela em que outra sociedade detenha menos de 10% (dez por cento) do capital com direito a voto.

Apesar de o *grupo de direito* atuar sob a formação de rede de coligadas é relevante consignar que o controle será exercido pela sociedade denominada *holding*, definida no artigo 265, §1º, da Lei 6.404/64, como sendo a sociedade controladora, necessariamente brasileira, que exerça, direta ou indiretamente, o controle permanente das sociedades filiadas, por meio de direitos próprios ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas. Segundo Heleno Torres (2001, p. 267), “trata-se, a *holding*, de uma estrutura multifacetária. Ela desempenha, sem dúvida, a principal direção unitária, além de ser a sociedade operativa apta a desenvolver a atividade de *pulmão financeiro* do Grupo”.

O ponto nodal no conceito de grupo de sociedades criado pela legislação brasileira é a questão do controle. Não basta possuir a maioria do capital social, é imprescindível deter o poder de eleger a maioria dos administradores. Como ressalta Gonçalves Neto (2010, p. 465), não há incongruência no artigo 1.098 do Código Civil quando alude à necessidade de maioria dos votos e o poder de eleger a maioria dos administradores, isso porque, conforme as regras societárias brasileiras, é possível que exista capital social composto por quotas sem voto ou por ações sem voto, “ou com direito de voto suspenso, e a controladora pode exercer o controle com percentual menor”. Diante dessa realidade, observa-se que as normas brasileiras exigem o efetivo controle sobre a sociedade, diferindo das recomendações da UNCTAD, que apenas exigem a maioria dos votos, sem aludir ao controle.

As ETNs também podem atuar de forma direta no Brasil, sem uma base fixa de negócios, de forma que serão tratadas como “não residentes” e sujeitas à incidência de imposto sobre a renda na fonte. Contudo, há linha tênue entre “atuar” e “funcionar” no país. Teoricamente, as empresas podem atuar de forma esporádica e isolada, como não residentes, porém, se tal atuação se delongar, de forma habitual, serão equiparadas a residentes, para fins fiscais, sob a teoria do *estabelecimento permanente*. Conforme leciona Heleno Torres (2001, p. 216), “o conceito de estabelecimento permanente não passa de uma noção técnico-jurídica pertinente à definição da sujeição passiva tributária, atributiva de residência, cuja existência encontra-se totalmente projetada para a tributação da renda das pessoas jurídicas não residentes”.

O conceito de estabelecimento permanente é próprio do Direito Tributário Internacional e está presente em todos os acordos para evitar a dupla tributação internacional celebrados pelo Brasil. O art. 2º do Modelo de Convenção da OCDE prevê que “a expressão

estabelecimento permanente designa uma sede fixa de negócios onde a empresa exercita, no todo ou em parte, a sua atividade²¹” (OCDE, 2010, tradução nossa). Pode ser considerado como estabelecimento permanente não só uma base material, física, como também os representantes diretos das ETNs, que celebram contratos em nome da empresa (XAVIER, 2010, p. 556).

Ainda, existem outros tipos de laços empresariais pelos quais atuam as ETNs, podendo-se citar aqui: as *joint ventures*, consideradas como associação de sociedades, nacionais ou estrangeiras, independentes para realização de negócio específico; as *sociedades off-shore*, que designam “a sociedade constituída num determinado país, mas cujo controle é detido exclusivamente por não residentes desse país e exerce a sua atividade exclusivamente fora do território do país em causa” (Xavier, 2004, p. 345); as *sociedades captivas*, em que uma entidade do grupo presta serviço somente para outras sociedades do mesmo grupo.

3.1.4 IED e internacionalização da P&D

A medida da participação das ETNs nos mercados se dá pelas estatísticas de investimento estrangeiro direto (IED), conceituado no Brasil pelo Regulamento Anexo I à Resolução CMN nº 3.844, de 23 de março de 2010, como sendo “a participação de investidor não residente no capital social de empresa receptora, integralizada ou adquirida na forma da legislação em vigor, e o capital destacado de empresa estrangeira autorizada a operar no Brasil” (BRASIL, 2010). A interpretação da Receita Federal do Brasil (banco de dados) acerca da norma transcrita acima é a de que há investimento estrangeiro direto quando “o investidor detém 10% ou mais das ações ordinárias ou do direito a voto numa empresa”.

A OCDE (2008, p. 7) define o investimento estrangeiro direto como aquele que reflete o interesse do investidor estrangeiro em estabelecer uma relação duradoura em empresa estabelecida em país diferente de sua residência. A Organização Internacional esclarece que a propriedade de 10% (dez por cento) de capital com direito a voto *sugere* a exigência do relacionamento duradouro, mas aponta a possibilidade da

²¹ Tradução livre para: “the term ‘permanent establishment’ means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on”.

ocorrência da situação em que o investidor, com propriedade inferior à mencionada, detém poder de gerência.

De acordo com as estatísticas divulgadas pela OCDE em outubro de 2012, a China ultrapassou os Estados Unidos e é, atualmente, o primeiro destino de IED do mundo, registrando US\$ 64.000.000.000,00 (sessenta e quatro bilhões de dólares) de entradas no primeiro trimestre de 2012. A terceira posição é ocupada pela França, seguida pelos Países Baixos e Inglaterra. O Brasil manteve fluxo estável de IED, com entrada de US\$ 14.800.000.000,00 (quatorze bilhões e oitocentos milhões de dólares) no primeiro e segundo trimestres de 2012.

O IED pode ser categorizado em IED *greenfield*, consistente no investimento em novas plantas produtivas, e IED *brownfield*, utilizado para fusões e aquisições de empresas domésticas (BARRA, 2011, p. 14). As ETNs possuem poder e dinheiro suficientes para determinar a trajetória e a estratégia da produção das indústrias no mundo, fato que também ocorre com o desenvolvimento de tecnologia. Segundo Barra (2011, p. 21), as ETNs “são responsáveis por 70% (setenta por cento) dos esforços privados em P&D”.

A regra ainda é a das ETNs produzirem P&D em seu país sede, porém, aos poucos, as empresas começam a estabelecer centros no exterior, “motivado por uma combinação de fatores de oferta e demanda, assim como pela ambição dos gestores de subsidiárias” (BARRA, 2011, p. 23). O papel da subsidiária parece fundamental na decisão da ETN em descentralizar a P&D, conforme ressalta Gomes (2003, p. 23), “uma subsidiária pode se mover vertical e horizontalmente, transitar entre os vários níveis hierárquicos da corporação multinacional, podendo até mesmo alcançar posições extremas como a de liderança em determinadas áreas de negócios”. Essa posição corrobora a teoria de que a tecnologia é endógena à empresa, constituindo-se em uma capacidade interna. Somente a filial capaz, de fato, de desenvolver tecnologia, poderá ter centro de pesquisa ou ser sede de projeto.

De acordo com Salerno et al. (2004, p. 74), “ser sede de projeto significa ser a unidade gestora do projeto, em relação ao controle da gestão da engenharia, da definição e modificações de peças e componentes”. Gomes (2003, p. 151) aponta alguns casos de sucesso no Brasil em ser *sede de projeto*, como “projetos realizados pelas montadoras: os modelos Polo Sedan e Tupi (Volkswagen), Celta (GM), Siena (Fiat) e um dos derivativos do projeto Amazon (Ford)”. Os autores acima citados sustentam a posição de que a internacionalização da P&D é importante para o país hospedeiro, pois pode gerar,

diretamente, empregos e contratação de fornecedores locais e, indiretamente, uma eventual cultura da inovação.

Porém, para que a filial seja capaz de se transformar em sede de projeto e para que as vantagens da instalação da ETN sejam sentidas pelo país hospedeiro, parece ser preciso políticas públicas voltadas para essas questões. Conforme lembra Salerno et al. (2004, p. 68):

As políticas industriais vigentes no Brasil da década de 1950 e meados da década de 1980, ainda que apresentassem diferenças entre si, tiveram, como característica o foco na fábrica, ou melhor, na produção física, sem maior atenção a outros aspectos fundamentais – e hoje em dia determinantes para o sucesso de negócios com maior dinâmica no mundo capitalista –, quais sejam, pesquisa, desenvolvimento e engenharia (P&D&E), internacionalização das empresas brasileiras, fortalecimento de marcas, integração entre as políticas industrial, tecnológica, de inovação e comércio exterior.

O despreparo brasileiro na temática de inovação, pesquisa e desenvolvimento, pode ser facilmente verificado ao analisar as estatísticas do INPI de depósito de patentes no ano de 2011: foram no total 31.765 (trinta e um mil, setecentos e sessenta e cinco), sendo 7.764 (sete mil setecentos e sessenta e quatro) pedidos feitos por residentes e 24.001 (vinte e quatro mil e um) pedidos feitos por não residentes. As estatísticas da OMC são ainda mais alarmantes, pois levam em consideração apenas os pedidos de patentes concedidos. De acordo com tal Organização Internacional, os pedidos de patente deferidos no ano de 2011 por Brasil, Índia, África do Sul, China, Rússia e Estados Unidos foram:

Tabela II: Pedidos de patentes deferidos no ano de 2011

País	Depósito por residente	Depósito por não residente	TOTAL
Brasil	314	2.937	3.251
Índia	1.725	4.443	6.168
África do Sul	822	4.509	5.331
China	79.767	55.343	135.110
Russia	21.627	8.695	30.322
EUA	107.792	111.822	219.614

A disparidade é muito grande, não só do Brasil com os Estados Unidos, mas também com os países emergentes, em semelhantes condições econômicas. A pequena expressão brasileira em P&D também é sentida na estatística apresentada pela Comissão Econômica para América Latina e Caribe (CEPAL, 2010, p. 60), a qual demonstra que nos anos entre 2008-2010, o Brasil recebeu apenas 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) do total de investimento estrangeiro direto associado à P&D no mundo, enquanto os países da Ásia e Pacífico receberam 49% (quarenta e nove por cento) e os países da Europa Ocidente 24% (vinte e quatro por cento).

Sergio Queiroz (2005, p. 58-59) aponta quatro soluções para a atração de IED em P&D no Brasil: a) o direcionamento da política pública no nível da empresa, que significa “identificar os alvos e definir ações sob medida”; b) desenvolvimento de “indicadores apropriados para cada fator relevante de atração”; c) “acompanhar de perto o trabalho dos ‘concorrentes’”. Quais políticas de promoção de atividades tecnológicas ou de atração de IDE que os países – particularmente aqueles mais parecidos com o Brasil – estão adotando?; e d) “avaliações periódicas e conclusivas sobre a eficácia” das políticas públicas. O mesmo autor conclui de forma bastante lúcida: “o que se argumenta é que as EMNs podem fazer mais do que já fazem. Políticas adequadas permitiriam que o país aproveitasse melhor uma série de oportunidades surgidas em função do contexto internacional” (QUEIROZ, 2005, p. 58).

3.1.5 Considerações sobre a Pluritributação Internacional

Em consequência da complexa rede de empresas criada pelas ETNs é fácil visualizar que o mesmo grupo econômico produzirá renda de forma transfronteiriça em diferentes países. Dessa forma, a quem incumbirá tributar a renda da empresa alemã realizada pela filial brasileira: o Brasil ou a Alemanha? E a empresa brasileira que mantém controlada no exterior deverá recolher imposto sobre a renda somente no Brasil ou no país da fonte?

As perguntas acima são objeto de estudo do Direito Tributário Internacional, que cuida de situações internacionais “que têm contato, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar” (XAVIER, 2010, p. 3). Nesses termos, a indicação do Estado competente para tributar a renda produzida pelas ETNs em diversos países será determinada segundo os princípios de Direito Tributário Internacional.

De forma bastante geral, sem adentrar em pormenores, o Direito Tributário Internacional é informado por dois princípios básicos: o da territorialidade e o da universalidade. Corolário da soberania dos Estados, o princípio da territorialidade restringe a tributação apenas à renda produzida dentro do território estatal, utilizando o critério de conexão material, ou seja, a fonte da renda. Dessa forma, segundo esse princípio, não interessa ao Estado a renda produzida fora de seu território, considerando que “todas as situações jurídicas formadas com a produção de rendimentos, por sujeitos residentes ou nacionais, localizadas, total ou parcialmente, fora do território, não geram qualquer obrigação tributária” (TORRES, H, 2001, p. 71).

Por outro lado, o princípio da universalidade, ao utilizar critérios de conexão pessoal, sejam eles a residência, o domicílio ou a nacionalidade, permite à tributação alcançar a renda produzida em outros Estados. De acordo com os ensinamentos de Heleno Torres (2001, p. 87), “pelo princípio da universalidade (ou territorialidade pessoal), o contribuinte responde, ante o país de residência, domicílio ou nacionalidade, por toda a renda produzida, sem interessar o lugar de produção, se interno ou externo, em relação ao respectivo território”. Portanto, segundo esse princípio, a renda produzida por filial brasileira nos Estados Unidos poderá tanto ser tributada tanto no Brasil quanto nos Estados Unidos. A esse fenômeno dá-se o nome de *pluritributação internacional*, ou seja, a tributação da mesma renda por diferentes entes.

Como a maioria dos países adota o princípio da universalidade, a pluritributação internacional é fenômeno comum na contemporaneidade. Uma das formas de tratamento desse fenômeno é a celebração de tratados internacionais, em que os países estabelecem a quem se atribui o direito de tributar a renda. A OCDE e a ONU têm “Convenções Modelo contra a Dupla Tributação” amplamente utilizadas. O Brasil utiliza, na maioria dos tratados assinados, o modelo da OCDE.

O princípio da universalidade, aplicado às pessoas jurídicas, foi adotado pelo Brasil a partir da edição do artigo 25, da Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Desde então, há três possibilidades de tributação, levando-se em consideração a renda produzida por *residente*, *não residente* e *equiparado*.

A renda produzida no exterior por *residente* no Brasil comporta três subdivisões: a) produzida mediante atos isolados; b) produzida por meio de filiais ou sucursais; c) produzida por controladas ou coligadas. No primeiro caso, “os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas” (TORRES, H, 2001, p. 304). No segundo caso, “os lucros

auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, serão computados na apuração do lucro real das pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil” (TORRES, H, 2001, p. 305). Por fim, no terceiro caso, os lucros auferidos por controladas ou coligadas serão adicionadas ao lucro líquido da empresa residente no Brasil, quando disponibilizados.

A renda produzida por *não residente* no território brasileiro será tributada com base no regime do tratamento isolado, com retenção na fonte. Ainda, o *não residente* poderá ser equiparado a *residente* com base no conceito de *estabelecimento permanente* e ser tributado de forma isolada, segundo o princípio da força de atração restrita, ou com base na totalidade das rendas produzidas no Brasil, de acordo com o princípio da força de atração plena (TORRES, H, 2001, p. 327-334).

Cada um dos institutos acima se desdobra em densas teorias, infinitas estratégias empresariais e diferentes respostas dos Estados. A intenção em apresentá-los era o de apenas fornecer elementos mínimos necessários para compreender a dinâmica de tributação internacional da renda e ressaltar a importância do conceito de residência para o Direito Tributário Internacional.

3.2 O COMÉRCIO INTRAFIRMA

O comércio intrafirma é aquele realizado no interior de empresas relacionadas, ou seja, entre sede, filial, controlada, coligada - na concepção do direito interno; ou entre empresa mãe, associada, subsidiária, filial - nos termos da definição da UNCTAD; podendo ser tanto de bens quanto de serviços. Assim, as empresas pertencentes ao mesmo grupo transnacional trocam intensamente bens e serviços entre si, em contraste ao comércio realizado entre partes independentes, interfirma, denominado na literatura internacional de comércio *arm's length*.

O estudo produzido por Lanz e Miroudot (apud Dunning et al., 2011) indica quatro atividades produzidas por ETNs que justificariam o investimento estrangeiro: a) acesso a novas fontes (naturais ou de recursos humanos); b) concentração da produção em limitado número de territórios, para melhorar a eficiência global da firma; c) aquisição de ativos, como conhecimento e tecnologia; e d) acesso a novos mercados. Segundo os mencionados autores, o comércio intrafirma aconteceria fortemente nos dois primeiros casos; estaria presente no terceiro caso, em situações de comércio de serviços, como na transferência de conhecimento; e, em geral, não ocorreria no quarto caso, em virtude de a subsidiária ter sido criada para vender produtos no mercado local.

Poucos países compilam os dados a respeito do comércio intrafirma, motivo pelo qual as estatísticas são, basicamente, provenientes dos Estados Unidos. Ainda com poucos estudos sobre o assunto, o artigo de Lanz e Miroudout (2011), publicado pela OCDE, é esclarecedor. Segundo a pesquisa, grande parte das trocas comerciais internacionais é realizada intrafirma, tendo representado 48% (quarenta e oito por cento) das importações e 30% (trinta por cento) das exportações, no ano de 2009, nos Estados Unidos. Ressaltam os autores que o comércio intrafirma varia muito entre países e indústrias, sendo os setores automobilístico, farmacêutico e de equipamentos industriais os responsáveis pela maioria das trocas.

Contudo, os dados mais relevantes para a presente pesquisa, levantados por Lanz e Miroudout (2011), são os de que houve aumento no comércio intrafirma no setor de serviços e, apesar de o comércio intrafirma em *bens* ser maior entre os países da OCDE²², tal diferença não é tão acentuada em relação ao comércio de *serviços* entre os países da OCDE e os emergentes²³. De acordo com o Escritório de Análises Econômicas dos Estados Unidos, BEA (banco de dados), na sigla em inglês, o comércio de *royalties* e licenças foi responsável por movimentar, no ano de 2011, US\$ 120.836.000.000,00 (cento e vinte bilhões, oitocentos e trinta e seis milhões de dólares), sendo que, desse valor, US\$ 43.757.000.000,00 (quarenta e três bilhões, setecentos e cinquenta e sete milhões de dólares) são provenientes do comércio interfirma (*arm's length*) e US\$ 77.079.000.000,00 (setenta e sete bilhões e setenta e nove milhões de dólares) são provenientes do comércio intrafirma. Esses números são impressionantes, pois evidenciam que o comércio de licença de direitos de propriedade intelectual *intrafirma* foi quase o dobro do comércio entre partes independentes.

Estatística relevante da OCDE informa que, do total das exportações de serviços dos Estados Unidos no ano de 2007, 45,50% (quarenta e cinco inteiros e cinquenta centésimos por cento)

²² Países membros da OCDE: Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, República Tcheca, Dinamarca, Estônia, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Islândia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Coreia, Luxemburgo, México, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos.

²³ Países emergentes considerados: Brasil, China, Índia, Indonésia e África do Sul.

correspondem ao comércio de *royalties* e taxas de licença, portanto, em contraprestação aos contratos de propriedade intelectual. Nessa estatística, o Japão ocupa o segundo lugar, com 12,79% (doze inteiros e setenta e nove centésimos por cento), e o Reino Unido ocupa o terceiro lugar, com 8,3% (oito inteiros e três décimos por cento).

O comércio intrafirma de intangíveis, representado nessa pesquisa pelo comércio dos direitos de propriedade industrial, de *know-how* e de prestação de serviços de assistência técnica, reunidos no conceito de transferência de tecnologia apresentado no primeiro capítulo, é poderoso e está em franco desenvolvimento. Conforme os extratos dos contratos disponibilizados pelo INPI, nas Revistas n^{os}. 2183, 2184, 2185 e 2186²⁴, no mês de novembro de 2012, foram averbados 119 (cento e dezenove) contratos de transferência de tecnologia - incluindo-se exploração de patente, fornecimento de tecnologia, franquia, serviços de assistência técnica e licença e uso de marca. Destes, 70 (setenta) foram celebrados entre partes independentes e 49 (quarenta e nove) foram celebrados entre partes relacionadas, *intrafirma*. Assim, mesmo que esses números sejam aproximados, pois são frutos de contagem manual, há importante informação de que, no mês de novembro de 2012, 41,17% (quarenta e um e dezessete centésimos por cento) dos contratos de tecnologia averbado no INPI foram celebrados *intrafirma*.

As estatísticas de depósitos de patentes de não residentes no Brasil poderiam colaborar na compreensão da extensão do comércio intrafirma, contudo, a interpretação dos números pode levar a inúmeras conclusões. Fato é que, no ano de 2011, os não residentes depositaram 24.001 (vinte e quatro mil e um) pedidos de patentes, correspondentes a 75% (setenta e cinco por cento) do total dos pedidos de patentes feitos no Brasil (INPI, banco de dados). Considerando que é obrigação do titular da patente explorá-la, sob pena de licenciamento compulsório, nos termos do artigo 68, da Lei 9.279/96, teoricamente, as empresas transnacionais deveriam produzir no Brasil os produtos/processos objetos das patentes. Entretanto, o presente estudo não encontrou subsídios para afirmar que tal exploração seja efetivamente realizada. Assim, é possível que exista o depósito da patente, de titularidade da

²⁴ Revistas da Propriedade Industrial. Disponíveis em: <<http://revistas.inpi.gov.br/rpi/>>. Acesso em 20 dez. 2012.

matriz, mas não exista o contrato de licenciamento com a filial/controlada no Brasil.

Eduardo da Motta e Albuquerque (2000), em interessante artigo, conclui que, ao se comparar os depósitos feitos por não residentes e aqueles realizados por suas subsidiárias localizadas no Brasil, há sugestão de pequena internalização de atividades tecnológicas. Portanto, pode ser que exista a transferência de tecnologia, porém, sem internalização; ou, também, pode ser que nem sequer haja a transferência de tecnologia. Dessa forma, acredita-se ser difícil utilizar as estatísticas de depósitos de patentes por não residentes como indicadores de comércio intrafirma.

As únicas estatísticas confiáveis em relação ao comércio intrafirma continuam sendo aquelas providas pelos Estados Unidos e Canadá. De acordo com os números americanos apresentados acima, em 2011 aproximadamente 63% (sessenta e três por cento) do comércio de tecnologia naquele país, sem contar os serviços, foi realizado intrafirma. A contar que os Estados Unidos é um dos maiores parceiros comerciais de todos os demais países, é possível – e praticamente certo – que comércio intrafirma de tecnologia seja relevante também no restante do globo.

3.2.1 Aspectos jurídicos do comércio intrafirma: os preços de transferência

O comércio intrafirma foi incrementado nas últimas décadas em proporção ao avanço das ETNs pelo mundo, conforme mencionado no tópico anterior. As relações comerciais estabelecidas no interior de empresas pertencentes ao mesmo grupo transnacional interessam ao Direito Internacional, pois, invariavelmente, tocam duas ou mais jurisdições e, além, interessam ao Direito Tributário, porque se inserem em situações potencialmente causadoras de elisão²⁵ fiscal.

Para o Direito Tributário Internacional, o preço praticado por determinada empresa, nas transferências de bens tangíveis ou intangíveis, para outra empresa, pertencente ao mesmo grupo transnacional, denomina-se *preço de transferência* (*transfer pricing*). Porém, como constata Heleno Torres (2001, p. 162) e Agostinho

²⁵ O termo *elisão* é utilizado de forma genérica, contendo as espécies *evasão*, *sonegação*, *simulação* e *fraude*.

Toffoli Tavoraro (1999, p. 30), o termo *preço* não deve ser entendido na acepção comum, como valor a ser cobrado em operação de compra e venda e/ou prestação de serviço, considerando que, de fato, pode não haver pagamento, por se tratar de empresas relacionadas. A acepção correta do termo *preço* é o de *determinação do preço*, que permite a transferência de bens ou serviços intrafirma.

O conceito de preços de transferência apresenta sutis diferenças na doutrina, representadas pela maior ou menor preocupação do autor com a acepção e alcance dos termos utilizados. Luís Eduardo Schoueri (2006, p. 10) entende que preço de transferência é “o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a empresa a ela relacionada”. Alberto Xavier (2010, p. 289) considera preços de transferência na “política de preços que vigora nas relações internas de empresas interdependentes”. Agostinho Toffoli Tavoraro (1999, p. 31) apresenta os preços de transferência como sendo “o preço a ser considerado entre pessoas vinculadas, e, em particular, entre pessoas dentro de uma mesma empresa multinacional para as transações realizadas entre seus membros”. Heleno Torres (2002, p. 164), por sua vez, leciona que

a expressão “preços de transferência” deve continuar a ser usada para definir a prática de alocação de receitas ou despesas, nas operações com venda de bens, prestação de serviços, transferência e uso de tecnologia e patentes, mútuos, e outros, entre pessoas vinculadas, de qualquer modo relacionadas, situadas em diferentes jurisdições.

Por sua vez, o Guia da OCDE (2011, p. 21) orienta que “preços de transferência são os preços pelos quais uma empresa transfere bens tangíveis e intangíveis ou presta serviços a empreendimentos e empresas associadas”.

Dos conceitos apresentados acima, observa-se que Heleno Torres, Alberto Xavier e Agostinho Toffoli Tavoraro, ao utilizarem as expressões “alocação de receitas e despesas”, “política” e “preço a ser considerado”, retiram do termo *preço* a ideia de *valor pago*. Portanto, para a presente pesquisa, os preços de transferência serão considerados como sendo *os preços determinados no interior das empresas vinculadas para a prestação de serviços e transferência de bens, tangíveis ou intangíveis, entre si*.

Como os preços são *determinados* pelas ETNs, pode ser que haja uma manipulação tendente a alocar artificialmente as receitas ou as despesas em Estado com tributação favorecida. Assim, as ETNs, mediante transferência de bens ou serviços, podem subfaturar importações ou superfaturar exportações, por exemplo, para que a tributação da renda produzida seja realizada na jurisdição mais benéfica aos interesses da Companhia. Segundo Heleno Torres (2001, p. 162), as ETNs utilizam as operações internas para “i) gerar transferências de bases de cálculo de países de maior tributação para outros de menor incidência; ii) compensar bases negativas (perdas) com positivas; iii) reduzir a base de cálculo dos impostos indiretos; iv) diferir, espontaneamente, o pagamento dos tributos.”

Há, nestes termos, evidente interesse *fiscal* em controlar os preços de transferência para coibir a perda de receita estatal, motivada por estratégia empresarial orquestrada pelas ETNs. Além, há interesse *extrafiscal*, de preservação da livre concorrência, evitando-se a prática de *dumping*²⁶, assunto que será aprofundado nos tópicos a seguir. Contudo, é imperioso ressaltar que os preços de transferência têm caráter neutro, ou seja, não representam, por si só, uma prática abusiva ou ilegal. De acordo com as diretrizes da OCDE (2011, p. 33), “a consideração de preços de transferência não deve ser confundida com a consideração dos problemas de fraude fiscal ou de elisão fiscal, embora as políticas sobre preços de transferência possam ser usadas para tais fins”. Essa assertiva tem importante consequência prática, pois deveria nortear a conduta da Administração Pública em não presumir a ocorrência de manipulação de preços em todas as transferências ocorridas intrafirma.

A regulamentação sobre os preços de transferência foi desenvolvida pelos Estados em diferentes etapas históricas e contou como fomento das Organizações Internacionais, notadamente de seus comitês fiscais que, desde a década de 30 (trinta) do século XX, promovem estudos e aperfeiçoamentos da matéria. Em âmbito multilateral, desde a introdução do art. 6º no Modelo de Convenção sobre alocação de lucros e propriedade das empresas internacionais,

²⁶ De acordo com a OMC, o *dumping* é, em geral, uma situação de discriminação internacional de preços: o preço de um produto, quando se vende no país importador é inferior ao preço a que se vende esse produto no mercado do país exportador. Disponível em: <http://www.wto.org/spanish/tratop_s/adp_s/adp_info_s.htm>. Acesso em: 19 dez. 2012.

confeccionado pela Liga das Nações em 1936, houve a incorporação do princípio *arm's lenght*, informador dos preços de transferência (TAVOLARO, 1999, p. 4).

Todas as Convenções Modelo seguintes, que trataram sobre o tema da dupla tributação internacional, incorporaram o princípio *arm's lenght* em seu corpo, notadamente: a) da Liga das Nações; b) da OCDE, de 1963 e revisões posteriores; c) da ONU, de 1980 e revisões posteriores; e d) dos Estados Unidos, de 1977 e revisões posteriores. Afora o tratamento fornecido pelas mencionadas Convenções Modelo, a OCDE aprovou em 1995 “As Diretrizes sobre Preços de Transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais”, proveniente de relatório produzido pela mesma Organização e datado de 1979. A última revisão das diretrizes ocorreu em junho de 2010.

Em relação ao Brasil, de acordo com Agostinho Toffoli Tavoraro (1999, p. 5), “as preocupações da legislação brasileira em relação aos preços das operações de comércio exterior são antigas”, porém, foi apenas com a Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996 que, em meio a disposições sobre legislação tributária federal, contribuições para a Seguridade Social e o processo administrativo, o legislador disciplinou as regras acerca dos preços de transferência.

Até o ano de 1996 o Brasil não contava com legislação específica a respeito dos preços de transferência, o que só aconteceu, segundo Heleno Torres (2001, p. 165), pela percepção da Receita Federal de que as empresas estrangeiras não estavam remetendo lucros para o exterior, “tudo levando a crer que esses lucros eram remetidos através de um sistema de transferência de preços entre subsidiárias e matrizes”. Assim, os preços de transferência passaram a ser controlados para fins de apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), considerando que a diferença eventualmente encontrada entre o preço praticado na operação intrafirma e o preço praticado por empresas independentes é adicionado à base de cálculo de mencionados tributos.

Contudo, antes de avançar na discussão específica sobre os preços de transferências em geral e nas operações de transferência de tecnologia, objetivo da presente pesquisa, é imprescindível apresentar o princípio *arm's lenght* – informador dos preços de transferência – e a sistemática brasileira de apuração do imposto sobre a renda. Ambas as explanações localizarão os preços de transferência no ordenamento jurídico brasileiro e terão papel fundamental na compreensão do instituto e de seus desdobramentos.

3.2.1.1 O princípio *arm's lenght*

O controle dos preços de transferência é feito mediante a aplicação do princípio *arm's lenght*, o qual determina que os preços praticados nas operações intrafirma devam ser os de livre concorrência, ou seja, aqueles que seriam praticados se as partes fossem independentes. O termo *arm's lenght* não tem tradução exata para o português e significa “a distância do braço”, pois, metaforicamente, os preços deveriam ser estabelecidos como se as partes estivessem situadas “à distância do braço” (TORRES, R, 2012, p. 86).

Heleno Torres (2001, p. 163) afirma que as partes vinculadas devem respeitar o princípio *arm's lenght*, “constituindo-se como negócios realizados entre partes independentes, com preços justos, cobrados em condições análogas, definidos a partir das condições normais de mercado”. No mesmo sentido, Alberto Xavier (2011, 293) utiliza o princípio *arm's lenght* como “os preços objetivos, de mercado”. As diretrizes da OCDE (2011, p. 31) tratam o princípio *arm's lenght* como “norma internacional que os países da OCDE concordaram que deveria ser usada para a determinação de preços de transferência para fins tributários”.

O princípio *arm's lenght* está previsto no art. 9º do Modelo OCDE²⁷ (2010) e, segundo Luis Eduardo Schoueri (2006, p. 27), houve uma clara opção da Organização Internacional pelo tratamento das empresas como entidades separadas (*separate entity approach*), em detrimento do tratamento unitário. As vantagens apontadas para a utilização do princípio *arm's lenght* são: a) de tratamento igualitário entre empresas pertencentes a grupo transnacional e empresas independentes; b) ampla utilização pela maioria dos países; e c) “as forças de oferta e demanda do mercado são o melhor meio para alocar recursos e premiar esforços” (SCHOUERI, 2006, p. 27).

Então, do exposto, pode-se afirmar que o preço *arm's lenght*, conceituado como o preço praticado por empresas independentes, em

²⁷ [Quando] forem estabelecidas ou impostas condições entre duas empresas [associadas], em suas relações comerciais ou financeiras, que diferirem daquelas que teriam sido estabelecidas entre Empreendimentos/Empresas independentes, os lucros que, na ausência dessas condições, teriam sido auferidos por uma das empresas, mas que, devido a essas condições, não foram assim auferidos, poderão ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados de acordo (OCDE, 2010, p. 31).

situação análoga, deve ser utilizado como parâmetro, para fins de controle dos preços de transferência. Nesse sentido, vê-se que o princípio *arm's lenght* carrega fortemente a exigência de “comparação de transações”. No sentido objetivado pela OCDE (2010, p. 44):

para que essas comparações sejam úteis, as características economicamente relevantes das situações sob comparação devem ser suficientemente comparáveis. Ser comparável significa que nenhuma das diferenças (se houver) entre as situações que estão sendo comparadas poderia afetar materialmente a condição sob exame pela metodologia (por exemplo, preço ou margem), ou que ajustes razoavelmente precisos podem ser feitos para eliminar os efeitos de quaisquer diferenças.

Contudo, há evidente dificuldade na aplicação da comparabilidade em atividades particulares, como a transferência de bens intangíveis – incluída a transferência de tecnologia e a prestação de serviços técnicos. Essas atividades são desenvolvidas por poucas empresas e, dependendo da transferência, se envolver uma inovação, por exemplo, haverá um enorme obstáculo de comparação nas operações comerciais. Além dessas questões, as diretrizes da OCDE (2010) levantam outras situações em que a aplicação do princípio *arm's lenght* é difícil e complicada, a exemplo da possibilidade de inexistir transação semelhante, realizada por empresas independentes, ou, ainda, o ônus administrativo imposto ao contribuinte e à Administração Pública, de analisar inúmeros negócios e de buscar informações adequadas.

A OCDE reconhece a complexidade na aplicação do princípio *arm's lenght*, mas recomenda veementemente a sua utilização, pois o seu afastamento “representaria o abandono de uma base teórica sólida [...] e ameaçaria o consenso internacional, aumentando, assim, substancialmente, o risco de dupla tributação” (OCDE, 2010, p. 38).

O Brasil, mesmo não sendo membro da OCDE, “recepcionou o princípio *arm's lenght*, ao regular os preços de transferência na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, principalmente no seu art. 18” (TORRES, R, 2012, p. 87). Ainda, em todos os acordos para evitar a dupla tributação celebrados pelo Brasil, o artigo 9º do Modelo OCDE foi utilizado, com a previsão do princípio *arm's lenght*.

De acordo com Heleno Torres (2001, p. 166), “o princípio *arm's lenght* sempre esteve inserido no ordenamento jurídico brasileiro”.

Ambos os autores, Ricardo Lobo Torres e Heleno Torres, respondem afirmativamente ao questionamento se o princípio *arm's lenght* pode realmente ser considerado como princípio jurídico. O primeiro doutrinador leciona que o *arm's lenght* apresenta as características dos princípios, como “a generalidade, a abstração, a abertura, a analogia, a vinculação a valores, as múltiplas possibilidades de concretização e a permanente ponderação com outros princípios” (TORRES, R, 2012, p. 90, grifo do autori).

O princípio *arm's lenght* objetiva que os preços determinados nas transações entre empresas vinculadas sejam semelhantes àqueles praticados por empresas independentes, em clara alusão à justiça e ao princípio da capacidade contributiva. Há relação, portanto, entre o princípio *arm's lenght* e o princípio da capacidade contributiva, um dos mais caros princípios tributários brasileiros, previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal.

Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 276) leciona que “os princípios são normas, com todas as implicações que esta proposição apodítica venha a suscitar, mas são também valores, na medida em que lhes adjudicamos um vector semântico axiologicamente determinado”. Assim, tanto o princípio da capacidade contributiva, quanto o princípio *arm's lenght*, possuem como vetores axiológicos a *justiça*, no sentido de haver o pagamento do tributo na medida da possibilidade do contribuinte.

A aplicação ideal do princípio *arm's lenght* é conduzir a ETN ao pagamento de tributo efetivamente devido, com base em valor verdadeiro, não manipulado, seja pela empresa ou pela Administração Pública. No mesmo sentido, a observância do princípio da capacidade contributiva tem por objetivo distribuir o ônus tributário de forma adequada à população.

Tipke e Yamashita (2002, p. 78, grifo dos autores) afirmam que “a capacidade contributiva, concretizada com a renda, é a verdadeira mãe de todos os impostos, inclusive do imposto de renda. Desta forma, o princípio da capacidade contributiva consiste no *princípio fundamental da unidade do ordenamento jurídico dos impostos*”. Nessa linha, os autores ressaltam a existência dos aspectos positivo e negativo do princípio da capacidade contributiva: o mínimo existencial representa o aspecto positivo e o efeito confiscatório representa o aspecto negativo. Portanto, a faixa existente entre o aspecto positivo e o negativo é onde o

princípio da capacidade deverá ser aplicado, em outras palavras, a capacidade contributiva se inicia com o mínimo existencial²⁸ e é destruída no confisco.

A vedação ao confisco está prevista no artigo 150, IV, da Constituição Federal e, nessa medida, proíbe os entes públicos de “usurpar, simulando tributar, o patrimônio do contribuinte”. As limitações do confisco são muito difíceis de estabelecer. Há, claro, situações extremas, em que o confisco salta aos olhos, como a fixação de uma alíquota exorbitante, entretanto, por outro lado, existem situações limítrofes, de complexa caracterização. A definição de Roque Antonio Carrazza (2012, p. 115, grifo do autor) é bastante elucidativa: “confiscatório, portanto, é o imposto que não revela a *capacidade contributiva* da pessoa que o suporta – o que se dá, por exemplo, sempre que a base de cálculo da exação extrapola sua regra-matriz”.

Nesse diapasão, considera-se relevante o entendimento acima esposado, de que a extrapolação da base de cálculo implica na ocorrência do efeito confiscatório. Na prática, pode ser que o contribuinte tenha capacidade contributiva, no sentido de possuir os signos de riqueza eleitos pelo legislador para recair a tributação, porém, não pode a Administração Pública ir além, e exigir o pagamento de parcela não prevista na base de cálculo da regra-matriz de incidência²⁹ do tributo, corroendo o patrimônio do contribuinte.

A capacidade contributiva é princípio basilar do direito tributário, contudo, não é absoluto. De acordo com lição de Tipke (2002, p. 38), há três justificativas para a violação ao princípio da capacidade contributiva: a) manter-se a unidade do ordenamento jurídico, considerado no todo; b) para a aplicação do “princípio da praticabilidade”, garantido pela aplicação das regras de simplificação, “que desconsideram peculiaridades das situações individuais” e definem a “normalidade média; c) aplicação de normas extrafiscais.” Segundo o mencionado autor, as normas extrafiscais “violam o princípio da capacidade contributiva, especialmente por motivos de política econômica, cultural, sanitária, ambiental” (TIPKE, 2002, p. 39).

²⁸ “O mínimo existencial corresponde a direitos subjetivos a prestações, naquilo que elas garantam uma vida condigna.”. ALMEIDA, Angela. O mínimo existencial e a eficácia dos direitos fundamentais sociais nas relações entre as partes. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de Caxias do Sul, 2009. p. 54.

²⁹ Teoria desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho.

Estabelecida a íntima relação entre os princípios da capacidade contributiva e do *arm's lenght*, é preciso, ainda, relacionar este último com o princípio da livre concorrência. Conforme Heleno Torres (2001, p. 170), as normas sobre preços de transferência, afora o caráter fiscal, detém caráter extrafiscal, pois “operam o controle da livre concorrência no mercado, à medida que garantem um controle sobre o ‘preço médio’”. Nesse sentido, o princípio *arm's lenght* evita comportamentos danosos das ETNs de manipulação de preços e conquista oligopolista de mercado. José Afonso da Silva (2011, p. 798) indica a dificuldade de eficácia das normas de defesa da concorrência, pois “falar hoje em economia descentralizada como economia de mercado, é tentar encobrir uma realidade palpável de natureza diversa. A economia está centralizada nas grandes empresas e em seus agrupamentos”.

Mesmo que pareça ser uma tarefa hercúlea³⁰ a de aplicação dos princípios *arm's lenght*, da capacidade contributiva, do efeito não-confiscatório e da livre concorrência, toda a realidade internacional é baseada em “equilíbrios difíceis”, motivo pelo qual entende-se que não está autorizada a simplificação, com o objetivo único de tornar mais fácil a tributação, em detrimento dos valores protegidos por tais princípios.

3.2.1.2 Sistemática brasileira de apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica

Os preços de transferência estão inseridos nas normas sobre IRPJ, considerando que, se houver diferença entre o preço *arm's lenght* e o preço declarado na operação, tal diferença será adicionada à base de cálculo do imposto de renda. Dessa forma, a compreensão da sistemática de apuração do IRPJ é crucial para a discussão sobre os preços de transferência.

O imposto de renda, de competência federal, tem previsão constitucional no artigo 153, III. De acordo com essa disposição, a União pode instituir imposto sobre *a renda e proventos de qualquer natureza*. Muito já se debateu sobre o conceito constitucional de renda e sobre as teorias legalista, da fonte e do acréscimo patrimonial. De toda sorte, parece que a doutrina atual é unânime em encampar a teoria do acréscimo patrimonial, como se observa da autorizada doutrina de

³⁰ Menção ao Deus Hércules, da mitologia grega.

Gilberto Ulhôa Canto (1996, p. 37) de que o “acrécimo patrimonial é, portanto, pressuposto legal da ocorrência da obrigação tributária, que na pessoa jurídica pode ser facilmente determinado por simples confronto das cifras referentes a dois períodos distintos”.

Extraí-se da doutrina que somente o acréscimo patrimonial, representado por uma adição ao patrimônio da pessoa jurídica, em determinado tempo, pode ser objeto de tributação. Nos dizeres de Roque Antônio Carrazza (2011, p. 794), “temos que *renda e proventos de qualquer natureza* são disponibilidades de riqueza nova, vale dizer, acréscimos patrimoniais experimentados pelo contribuinte num dado período de tempo”.

A limitação constitucional do fato gerador do imposto sobre a renda impede que o legislador ordinário inove, considerando renda o que não está no conceito constitucional de acréscimo patrimonial. O artigo 43 do Código Tributário Nacional respeita tal limite e determina como fato gerador do imposto de renda “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I. de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II. de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior” (BRASIL, 1966).

A base de cálculo do imposto sobre a renda, determinada pelo artigo 44 do CTN, “é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. Daí falar-se em apuração do “lucro real”, “lucro presumido” e “lucro arbitrado”. A tributação com base no lucro real é a regra e “pode ser entendido como o acréscimo real do patrimônio da empresa, em determinado período” (MACHADO, 2006, p. 333) - essa forma será esmiuçada a seguir. Por seu turno, a tributação com base no lucro presumido é uma opção, feita a alguns contribuintes pela legislação, de considerar a base de cálculo uma percentagem fixa sobre receita bruta, em período determinado na lei. Por último, a apuração pelo “lucro arbitrado” é a possibilidade de a Administração Pública, em determinados casos, arbitrar o valor do imposto a ser pago. Porém, conforme lembra Hugo de Brito Machado (2006, p. 336, grifo do autor), “seja como for, restará, sempre, ao contribuinte o direito de demonstrar que não auferiu *realmente* o lucro no valor apontado pela autoridade administrativa através do arbitramento”.

O cálculo da base de cálculo do imposto sobre a renda apurado pelo lucro real está longe de ser simples. A legislação fornece inúmeros conceitos e variáveis. Assim, apresentar-se-ão apenas os elementos indispensáveis que influenciarão na apreensão dos preços de transferência. Ainda, para evitar maiores confusões, será utilizado como

base legislativa para explanação da apuração do imposto sobre a renda com base no lucro real apenas o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que regulamenta o imposto sobre a renda, conhecido como RIR/99.

O RIR/99 estabelece diferenças entre os conceitos de lucro real, lucro líquido, lucro operacional, receita líquida e receita bruta. Há uma espécie de escalonamento, cujo início se dá na *receita bruta* e o término no *lucro real* (lucro tributável). Entre esses dois momentos há uma série de descontos, abatimentos, deduções, amortizações etc.. Para tentar apresentar o tema de forma didática, iniciar-se-á a explanação pelos conceitos iniciais, que serão a base para a formação de outros, para, então, afunilar e chegar ao lucro real.

A receita auferida pela venda de bens, pela prestação de serviços e o resultado nas operações de conta alheia³¹ é denominada de *receita bruta* (art. 279, RIR/99). Por sua vez, a *receita líquida* é a receita bruta, diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre as vendas (art. 280, RIR/99). Ao retirar os *custos dos bens e serviços vendidos* da *receita líquida*, apura-se o valor do *lucro bruto* (art. 278, RIR/99). O valor do *lucro bruto*, diminuído das *despesas operacionais*, denomina-se *lucro operacional* (art. 277, RIR/99).

Antes de continuar o escalonamento, porém, é preciso que se diga algo sobre as despesas dedutíveis. “Todo o dispêndio feito pela empresa – ou toda obrigação assumida - para a aquisição de bens, serviços ou utilidades, deve ser considerado dedutível se for feito com o propósito de manter em funcionamento a fonte produtora dos rendimentos” (ANDRADE FILHO, 2008, p. 158). A classificação de despesas dedutíveis é tarefa árdua: as regras são inúmeras e há certa insegurança jurídica quanto às possibilidades de abatimento. Edmar Oliveira de Andrade Filho (2008, p. 158) indica três requisitos para viabilizar a dedutibilidade de certa despesa: a) “a empresa já tenha usufruído dos bens e serviços adquiridos”; b) “o gasto deve ser necessário ou útil para a manutenção da atividade da empresa e, além disso, deve ser normal e usual ou relacionado com a atividade explorada”; c) “o gasto deve ser adequadamente comprovado”.

Além da dedutibilidade das despesas operacionais, a legislação tributária permite deduções provenientes de: a) *depreciação*,

³¹ Comissões pela intermediação de negócios.

“correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal” (BRASIL, 1999, art 305); b) *amortizações*, “correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração” (BRASIL, 1999, art. 324); c) *juros sobre capital próprio*, “juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio” (BRASIL, 1999, art. 347); d) despesas com “pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda” (BRASIL, 1999 art. 349); e) *royalties*, “quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem o direito que produz o rendimento” (BRASIL, 1999, art. 352); f) *assistência técnica, científica e administrativa* (BRASIL, 1999, art. 354).

Existem outras possibilidade de dedutibilidade e, todas as citadas acima, possuem diversos desdobramentos. São particularmente importantes para a presente pesquisa a dedutibilidade dos *royalties* e das despesas com assistência técnica, científica e administrativa, as quais serão devidamente desenvolvidas no próximo capítulo.

O *lucro operacional*, adicionado aos resultados não operacionais³² e às participações, denomina-se *lucro líquido* (BRASIL, 1999, art. 248). Por fim, o *lucro líquido*, com as adições³³ determinadas

³² Decorrentes de transações não originadas da atividade principal ou acessória da empresa.

³³ I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real. I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados;

II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas; III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente,

pelo art. 249, RIR/99, e as exclusões³⁴ do art. 250, RIR/99, denomina-se de *lucro real* ou *lucro tributável*. É sobre essa quantia que incidirá a alíquota e apurar-se-á o valor do imposto sobre a renda.

correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto; IV - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (*day-trade*), realizadas em mercado de renda fixa ou variável;

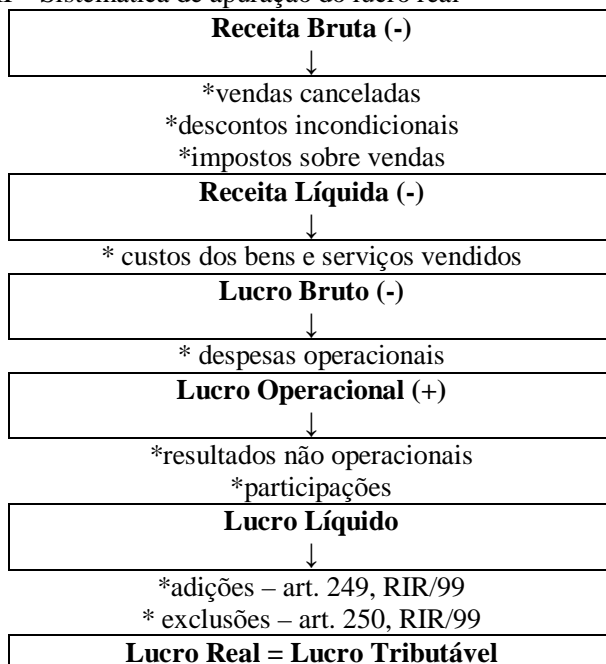
V - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622; VI - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica; VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput;

VIII - as despesas com brindes; IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional; X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de *swap*, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações; XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998.

³⁴ I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração; II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real; III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515. Parágrafo único. Também poderão ser excluídos: a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado; b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento; c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984; d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND,

A representação gráfica a seguir sintetiza, de forma bastante simples, a forma de apuração do imposto sobre a renda com base no lucro real:

Quadro II – Sistemática de apuração do lucro real



Essa equação, claramente complexa, objetiva a concretização do princípio da capacidade contributiva e a apuração da base de cálculo que corresponda, efetivamente, ao acréscimo patrimonial, em observância ao fato gerador constitucional. Porém, é preciso bastante cuidado porque o sistema tributário de apuração da base de cálculo do lucro real está

controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento; e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de *swap*.

baseado em diversas presunções, ficções e equiparações e, como aponta Roque Antônio Carrazza (2011, p. 798), “o emprego de ficções, presunções e equiparações não há de violar direitos constitucionais, como este de as pessoas só poderem ser tributadas, por via de imposto de renda, quando auferirem rendas e proventos de qualquer natureza”.

4 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA: A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA E AS RECOMENDAÇÕES DA OCDE

O presente capítulo discute a legislação brasileira e as recomendações da OCDE sobre os preços de transferência, com o objetivo de subsidiar a comparação entre os sistemas nacional e internacional, bem como a análise de compatibilização com o ordenamento jurídico brasileiro.

4.1 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

A regulamentação dos preços de transferência no Brasil é feita, principalmente, pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, recentemente alterada pela Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, e pela IN/RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012. De acordo com tais instrumentos normativos, as previsões sobre os preços de transferência são aplicadas nas operações de importação e exportação de bens, serviços e direitos, realizadas entre pessoas vinculadas. As normas, portanto, delimitam âmbitos objetivo e subjetivo de aplicação das regras sobre os preços de transferência.

4.1.1 Delimitação objetiva

Em relação ao âmbito objetivo, as regras sobre os preços de transferência preveem que há controle das “*operações comerciais*, tanto *ativas* (venda ao exterior de bens, serviços ou direitos) como *passivas* (aquisição ou importação do exterior de bens, serviços e direitos). E *operações financeiras*, igualmente *ativas* como *passivas*” (XAVIER, 2010, p. 302, grifo do autor). Em relação às importações, o artigo 18, da Lei 9.430/96, determina que somente sejam dedutíveis, na apuração do lucro real, os custos, despesas e encargos relativos a *bens, serviços e direitos* apurados conforme os métodos previstos na norma. Por sua vez, o artigo 19, da Lei 9.430/96, prevê que as receitas auferidas nas exportações de *bens, serviços ou direitos* poderão ser arbitradas, caso o preço médio praticado nas vendas ao exterior seja inferior a 90% (noventa por cento) do preço médio praticado no mercado brasileiro.

A compreensão da delimitação objetiva da Lei nº 9.430/96 é pressuposto para sua correta aplicação. Apesar de a norma citar de forma genérica *bens, serviços e direitos*, há exclusões e especificidades

expressamente previstas, e outras decorrentes da interpretação promovida pelo direito interno e internacional.

Assim, iniciando-se a análise pelos bens, Carlos Roberto Gonçalves (2012, p. 273) os conceitua como “coisas que, por serem úteis e raras, são suscetíveis de apropriação e contêm valor econômico”. Os bens são classificados em tangíveis e intangíveis, ou corpóreos e incorpóreos. Silvio de Salvo Venosa (2003, p. 315, grifo do autor) explica a diferença: “*Bens corpóreos* são aqueles que nossos sentidos podem perceber: um automóvel, um animal, um livro [...] Os bens incorpóreos são entendidos como abstração do Direito; não têm existência material, mas existência jurídica”.

Os bens tangíveis ou materiais são de fácil percepção, já que podem ser vistos, sentidos e exigem um transporte físico. Dessa forma, as operações de importação e exportação, por exemplo, de óculos, bicicletas, automóveis ou roupas - apesar de inúmeras outras dificuldades -, podem ser mais facilmente controladas, pois efetivamente mudam de território, e exigem desembaraço aduaneiro; momento em que são comparados, pesados e medidos. Diante da existência física, não há necessidade de uma norma definidora de bens tangíveis.

A mesma sorte não alcança os bens intangíveis ou imateriais. Segundo Elidie Palma Bifano (2009, p. 32), os bens intangíveis, são, por exemplo, os direitos de “imagem, de uso, de autor, de participação, de nome, de fruto, de processo, de marca, de patente, de propriedade industrial, de descoberta e criação, de tecnologia, de conhecimento, de rentabilidade futura, de clientela, de ponto, de fundo de comércio, e tantos outros”. Há, portanto, uma infinidade de bens classificados como intangíveis, cujo ponto de interseção é o fato de não existirem fisicamente.

A Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007, incluiu o inciso VI ao artigo 179 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (sociedades anônimas), para prever a conta de *ativo intangível*, em que serão contabilizados “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido” (BRASIL, 2007). Na tentativa de esclarecer a norma, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) emitiram pronunciamento técnico para definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis, veiculado na Deliberação CVM nº 644, de 02 de dezembro de 2010, definindo-os como “um ativo não monetário identificável sem substância física”. A referida norma, no item 9, cita como exemplos de

ativos intangíveis “*softwares*, patentes, direitos autorais [...] listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização”.

Assim, em primeira análise, os bens tangíveis e intangíveis estão sob o alcance do controle dos preços de transferência. Contudo, a Lei 9.430/96 faz recorte nos bens intangíveis, ao prever, no artigo 18, que “**o disposto neste artigo não se aplica aos casos de *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, os quais permanecem subordinados às condições de dedutibilidade constantes da legislação vigente**” (BRASIL, 1996, grifo nosso). No primeiro capítulo deste trabalho foi visto que as expressões do Direito Tributário, *royalties* e *assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada*, são utilizadas para se referir à remuneração das operações de transferência de tecnologia. Portanto, de forma expressa, a Lei 9.430/96 retirou de seu âmbito de incidência os ativos intangíveis representados pelas licenças de direitos de propriedade industrial, pelas transferências de *know-how* e pelos serviços de assistência técnica.

Várias são as discussões possíveis em relação a quais direitos remunerados por meio de *royalties* foram excetuadas das regras sobre os preços de transferência. A resposta nº 29 da Receita Federal às perguntas sobre a declaração do imposto sobre a renda 2012 informa que “os rendimentos percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra (direitos autorais), estão sujeitos aos ajustes de preços de transferência” (RECEITA FEDERAL, 2012). Portanto, do universo de bens intangíveis, a norma retirou de seu alcance, com certeza, aqueles referentes aos direitos de propriedade industrial, incluindo-se aí o *know-how* e a prestação de serviços com conteúdo técnico.

O recorte realizado nos bens intangíveis também atinge os *serviços* e os *direitos* previstos na Lei 9.430/96. Assim, somente estarão sujeitas às regras dos preços de transferência: a) a prestação de serviços intragrupo que não configurar transferência de tecnologia; e b) a transferência de direitos que não se relacionar aos de propriedade industrial.

Outra questão importante é esclarecer se a exclusão dos *royalties* e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada foi feita apenas nos casos de importação, ou se também se estende aos casos de exportação. Apesar de a exceção ter sido veiculada no artigo 18 da Lei nº 9.430/96, o qual trata apenas de importações, o artigo 43, da IN/SRF nº 243 de 11 de novembro de 2002, que regulamentava os preços de

transferência até 28 de dezembro de 2012, repetia a exclusão, porém de forma geral, abrangendo os casos de importação e exportação. Sob a influência da recentemente revogada IN/SRF 243/02, Heleno Torres (2001, p. 259) afirma que a exclusão foi feita “implicitamente, também nas operações ativas, de exportações, porquanto o art. 19 nada dispôs a respeito”. Alberto Xavier (2010, p. 310) indica que os bens intangíveis foram retirados do âmbito de aplicação do controle dos preços de transferência porque os métodos utilizados pela legislação brasileira para aferição dos preços médios são inadequados para tais tipos de operações; em suas palavras: “Da incompatibilidade dos métodos previstos na legislação em vigor com as características específicas de certos intangíveis resulta, pois, automaticamente, uma delimitação negativa do âmbito de aplicação do regime, dada a impossibilidade de o Fisco proceder ao arbitramento”.

Porém, a IN/RFB 1.312/2012, que entrou em vigor no mês passado, alterou o artigo sobre os *royalties* e passou a prever o seguinte: “Art. 55. As normas sobre os preços de transferência de que trata esta Instrução Normativa *não se aplicam aos casos de pagamentos ao exterior* de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada” (BRASIL, 2012, grifo nosso). Da nova redação conclui-se que a Receita Federal excluiu das regras sobre os preços de transferência apenas as importações de tecnologia, mantendo os casos de exportação sob o âmbito de aplicação da Lei 9.430/96.

A nova previsão parece mais coerente com o ordenamento jurídico, considerando que a Lei 9.430/96 somente previu a exclusão no artigo destinado às importações. Nesse sentido, é princípio basilar de Direito que as instruções, portarias e regulamentos não criam direitos, apenas complementam a lei. Portanto, era perfeitamente possível discutir a legalidade da extensão da exceção dos *royalties* e da assistência técnica nas exportações ter sido feita apenas em Instrução Normativa, sem previsão legal anterior.

Por outro lado, entretanto, a recente alteração se choca com o entendimento do doutrinador Alberto Xavier, para quem a legislação brasileira sobre preços de transferência é incompatível com o tratamento dos bens intangíveis. Porém, com todo o respeito ao autor, parece que os métodos escolhidos pela legislação brasileira no controle dos preços de transferência – como será visto adiante – são inadequados em diversas circunstâncias, não só em relação aos casos de *royalties* e assistência técnica. Além disso, a exceção da lei diz respeito apenas aos casos de transferência de tecnologia, restando sob a abrangência das normas de preços de transferências as operações envolvendo outros bens

intangíveis. É possível argumentar que, caso o legislador quisesse que todos os bens intangíveis e/ou todos os casos envolvendo *royalties* fossem excluídos da norma, não teria, no *caput* dos artigos 18 e 19 da Lei 9.430/96, previsto que as regras se aplicam a *bens, serviços e direitos*. Se os *royalties* remuneram direitos, seria despidendo prevê-los no *caput* para excluí-los em artigo posterior.

Por fim, ainda em relação à delimitação objetiva do controle dos preços de transferência, é preciso mencionar que, nos Modelos de Convenção para Evitar a Dupla Tributação da OCDE e da ONU, consta previsão no artigo 12 de que o princípio *arm's lenght* aplica-se nos casos de *royalties*³⁵. Segundo Heleno Torres (2001, p. 528), “As convenções apenas consideram como *royalties* os quantitativos que não ultrapassam o limite fixado *at arm's lenght* (...)”. Assim, de acordo com os Modelos da ONU e da OCDE, os casos de *royalties* estão sob controle dos preços de transferência, pois necessitam ser balizados com base no princípio *arm's lenght*.

O Brasil, em todos os acordos celebrados para evitar a dupla tributação, repete a previsão do artigo 12 dos Modelos OCDE e ONU, determinando a observância do princípio *arm's lenght* nos casos envolvendo o pagamento de *royalties*. Portanto, teoricamente, pode-se reivindicar a aplicação das regras de preços de transferência nos casos envolvendo *royalties* e assistência técnica quando a outra parte for residente em um dos países em que há acordo internacional. Recorde-se, contudo, como já analisado no primeiro capítulo do presente trabalho, que, em geral, o termo *royalties* estende-se aos casos de assistência técnica, com exceção dos acordos celebrados com Áustria, Bélgica, Finlândia, França, Japão e Suécia.

³⁵ Art. 12, 4, do Modelo OCDE; Art. 12, 6, do Modelo ONU: Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

4.1.2 Delimitação subjetiva

As regras pertinentes aos preços de transferência são aplicadas nas importações e exportações de bens, serviços e direitos, realizadas entre *pessoas vinculadas*. O conceito de pessoa vinculada é fornecido pelo artigo 23, da Lei 9.430/96³⁶, e pelo artigo 2º, da IN/RFB 1.312/12 e, em linhas gerais, para o objetivo do presente trabalho, corresponde ao comércio intrafirma, realizado pelas empresas transnacionais.

³⁶ Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Segundo a Lei 9.430/96, considera-se vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil a filial, a matriz, a coligada e/ou a controladora domiciliadas no exterior. Os conceitos de coligação são retirados do direito societário, discutidos no segundo capítulo do presente trabalho. Contudo, duas observações são importantes: a primeira, que a *simples participação* de uma empresa em outra, ou seja, a propriedade de menos de 10% (dez por cento) do capital social com direito a voto, não caracteriza a vinculação legal. A segunda, é que a tributação da filial reforça a adoção brasileira pela teoria da descentralização da contabilidade (*separate accounting*), como ressalta Luis Eduardo Schoueri (2006, p. 44): “Tratando-se de filiais ou sucursais, no exterior, de empresas brasileiras, vê-se que mais uma vez o ordenamento optou por tratá-las como entidades independentes, as quais devem demonstrar a apuração dos lucros que auferirem (...)”.

O inciso V, do artigo 23, da Lei 9.430/96, prevê outra hipótese de vinculação: a de que a empresa brasileira e a estrangeira estejam sob controle societário ou administrativo comum; ou que uma terceira pessoa, física ou jurídica, detenha pelo menos 10% (dez por cento) do capital social de cada uma. As noções de controle societário e/ou administrativo não estão contidas na legislação societária e são determinadas no §1º, do art. 2º, da IN/RFB 1.312/12, o qual determina que se considera controle societário comum quando uma pessoa física ou jurídica, titular de direitos de sócio, tenha, “de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais daquelas e o poder de eleger a maioria dos seus administradores” (BRASIL, 2012). Por sua vez, o controle administrativo comum emerge do fato de “a) o cargo de presidente do conselho de administração ou de diretor-presidente de ambas tenha por titular a mesma pessoa; b) o cargo de presidente do conselho de administração de uma e o diretor-presidente de outra sejam exercidos pela mesma pessoa” (BRASIL, 2012). O terceiro caso de controle administrativo comum é o de que a mesma pessoa exerça cargo de direção, com poder de decisão, em ambas as empresas.

A vinculação pode advir, também, nos termos do inciso VI, do artigo 23, da Lei 9.430/96, do fato de uma pessoa, física ou jurídica, residente no exterior e outra no Brasil, deterem, em conjunto, participação no capital social de uma terceira pessoa jurídica que as caracterizem como controladoras ou coligadas desta.

Ainda, “os incisos IX e X do art. 23 da Lei 9.430/96 tratam dos casos de vínculos contratuais com força suficiente para a aplicação do exame dos preços de transferência entre as partes relacionadas” (TORRES, H, 2001, p. 180). Em mencionados incisos, a Lei 9.430/96

trata dos *agentes, distribuidores e concessionários* que gozem de exclusividade na compra e venda de bens, serviços e direitos. Nessas situações se está diante do instituto do *estabelecimento permanente pessoal*, através do qual a pessoa jurídica não residente opera no Brasil e será equiparada a pessoa jurídica residente. De acordo com Paulo Caliendo (2005, p. 246), “estão excluídas do regime de equiparação as formas de intermediação nas quais não existam, por parte do intermediário, poderes para obrigar contratualmente a empresa não residente”.

Existem outras duas possibilidades de vinculação determinadas pelo artigo 23 da Lei 9.430/96, quais sejam, os casos de formação de consórcios e aqueles advindos da relação de parentesco com diretores, acionistas ou controladores. Acrescente-se, ainda, uma possibilidade presente apenas no §5º, do artigo 2º, da IN/RFB 1.312/12, de vinculação gerada por “interposta pessoa não caracterizada como vinculada, que opere com outra, no exterior, caracterizada como vinculada à empresa brasileira”. De acordo com Heleno Torres (2001, p. 181, grifo do autor), “Em face do caráter teleológico da legislação, não se poderia admitir que a possibilidade de utilização de *conduit-companies* ou *base-companies* (*trading, licensing company, finances* etc) ficasse de fora das típicas formas de controle”. Para Luis Eduardo Schoueri (2006, p. 65), “Assim, as situações de interposta pessoa submetem-se, no mais das vezes, à aplicação dos dispositivos legais que preveem sanções de desconsideração para os casos de negócios jurídicos simulados”.

A legislação sobre preços de transferência prevê que suas regras de controle serão aplicadas em todas as operações realizadas com pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas em países com tributação favorecida, os chamados “paraísos fiscais”. Contudo, a análise dessas situações foge ao escopo do presente trabalho, motivo pelo qual não serão mencionadas.

Assim, em resumo, as determinações legais a respeito da vinculação das pessoas jurídicas se coadunam às definições de empresas transnacionais providas no segundo capítulo do presente trabalho. A questão do *controle* parece dar a tônica, presente nas noções de filial, controlada, coligada, controle societário, controle administrativo e de estabelecimento permanente pessoal.

4.1.3 Métodos de controle

As operações realizadas entre pessoas vinculadas devem obedecer ao princípio *arm's length*. Assim, para garantir este dever,

foram desenvolvidos métodos de apuração de preços que, teoricamente, fariam submergir o tal preço *arm's lenght*. A Lei 9.430/96 separou os métodos para importações e exportações. Em relação às importações, o artigo 18 determina que os *custos, despesas e encargos* somente poderão ser deduzidos, para fins de determinação do lucro real, se não excederem a um dos métodos previstos. Em relação às exportações, o artigo 19 determina que as receitas ficarão sujeitas a arbitramento, caso o preço médio de venda dos *bens, serviços ou direitos* seja inferior a 90% (noventa por cento) do preço praticado no mercado interno. Portanto, antes de aplicar os métodos relativos às exportações, é preciso verificar se o preço é inferior ao limite imposto no *caput* do artigo 19.

O primeiro método previsto na Lei nº 9.430/96 se baseia na *comparação e similaridade* de bens, serviços ou direitos. Na importação o método é denominado de “Método dos Preços Independentes Comparados” (PIC) e na exportação o método é denominado de “Método do Preço de Venda nas Exportações” (PVEx). Esses são os métodos mais claramente realizadores do princípio *arm's lenght*, considerando que efetivamente comparam os preços praticados em condições de mercado, por empresas independentes. O artigo 42 da IN/RFB 1.312/12 define a similaridade quando dois ou mais bens, simultaneamente: “I – tiverem a mesma natureza e a mesma função; II – puderem substituir-se mutuamente, na função a que se destinem; III – tiverem especificações equivalentes” (BRASIL, 2012).

O segundo método utilizado pela Lei nº 9.430/96 se baseia no *preço de venda, diminuído do lucro*. Na importação o método é denominado de “Método do Preço de Revenda menos Lucro” (PRL) e consiste, de forma geral, na apuração do preço médio de venda do bem, serviço ou direito importado, no Brasil, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas, e da margem de lucro, predeterminada na Lei, que varia de 20% (vinte por cento) a 40% (quarenta por cento), a depender do setor econômico.

Na exportação há o “Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro” (PVA) e o “Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro” (PVV). Como as denominações já mencionam, um se aplica na venda a varejo e outro na venda em atacado. Para a apuração do preço médio são considerados os preços de venda dos bens no mercado varejista/atacadista do país de destino, diminuídos dos tributos incluídos no preço e da margem de lucro de 15% (quinze por cento) nas vendas em atacado e da margem de lucro de 30% (trinta por cento) nas vendas no varejo.

O terceiro método previsto na Lei 9.430/96 tem por fundamento o *custo de produção/aquisição, adicionado do lucro*. Na importação o método é denominado de “Método do Custo de Produção mais Lucro” (CPL) e na exportação, “Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro” (CAP). Para a apuração do preço médio, são considerados os custos de aquisição ou de produção de bens, serviços ou direitos, acrescidos dos impostos, contribuições (importações), taxas (exportação) e da margem de lucro de 15% (quinze por cento) nas importações e de 20% (vinte por cento) nas exportações.

O quarto método previsto na Lei 9.430/96 foi introduzido pela Lei 12.715/12 e se *baseia nas cotações de bolsas de mercadorias e futuros*. Na importação, o método é denominado de “Método do Preço sob Cotação na Importação” (PCI), e na exportação, “Método do Preço sob Cotação na Exportação” (PECEX). Tais métodos são definidos como “os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas” (BRASIL, 2012).

Os métodos de controle, como já mencionado, deveriam ter por função revelar o preço *arm's lenght*. Nesses termos, apesar de o contribuinte poder escolher o método que melhor lhe aprouver, ele está adstrito à norma, ou seja, não pode se utilizar de outro método, mesmo que mais eficiente. De acordo com Alberto Xavier (2010, p. 304), a legislação brasileira “preferiu reconhecer um rol taxativo de métodos para aferição do preço parâmetro, vedando ao contribuinte o recurso à eleição de outros métodos, ainda que mais compatíveis com as suas atividades ou com certas operações em virtude de suas características singulares”. No mesmo sentido, Heleno Torres (2001, p. 212) leciona que “os métodos utilizáveis são os que estão contidos na Lei 9.430/96, sem concessão para os contribuintes usarem outro, e muito menos discricionariedade para as autoridades administrativas modificarem os que foram prescritos legalmente”. Ricardo Lobo Torres (2012, p. 95) caminha em sentido contrário: “Se as normas previstas na legislação brasileira forem insuficientes para concretizar o princípio *arm's lenght* nada obsta, a nosso ver, que se recorra a outros métodos e à combinação de alguns deles”.

Outra discussão pertinente é sobre as margens de lucro predeterminadas nos métodos previstos na Lei 9.430/96. A doutrina majoritária advoga no sentido de tais presunções serem *juris tantum*, ou seja, relativas, com admissão de provas em contrário. Luis Eduardo Schoueri (2006, p. 102) argumenta que “a fixação de margens sem qualquer compromisso com a realidade implica a imposição de limites

de dedutibilidade, no caso das importações, ou de receitas mínimas, no caso da exportação, incompatíveis com a realidade, resultando daí, notória inconstitucionalidade por fugir ao parâmetro”.

O artigo 20 da Lei n. 9.430/96 permite que o Ministro de Estado, *em circunstâncias justificadas*, altere os percentuais previstos nos métodos para a importação e exportação. Portanto, se o contribuinte demonstrar que as margens previstas não são compatíveis com a realidade e com o princípio *arm's length*, deve o Ministro alterá-las. Porém, como lembra Luis Eduardo Schoueri (2006, p. 106), é possível que o sujeito passivo não tenha condições de fazer a demonstração e, nesses casos, “uma análise detida das Instruções Normativas que já regulamentaram a matéria revela que dificilmente um contribuinte poderá contestar as margens legais”.

Ressalve-se que, como as operações de transferência de tecnologia realizadas por empresas vinculadas, objeto do presente trabalho, não são alcançadas pela legislação brasileira sobre os preços de transferência, o seu tratamento tributário será apresentado no tópico a seguir. Contudo, a explicação dos métodos, mesmo que feita de forma superficial, dará suporte para a comparação e análise dos métodos recomendados pela OCDE.

4.1.4 Tributação das operações de transferência de tecnologia intrafirma

As transferências de tecnologia, representadas pelas operações envolvendo patentes, marcas, transferência de *know-how* e serviços técnicos não estão sujeitas às regras sobre preços de transferência. As outras operações envolvendo intangíveis, como o caso dos direitos autorais, caso realizadas entre pessoas vinculadas, teoricamente, estão abrangidas no controle dos preços de transferência.

O fato é que somente há regras especiais em relação à dedutibilidade de *royalties* pelo uso de patentes de invenção, fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou comércio³⁷, e de despesas de assistência técnica, administrativa ou semelhante. Assim, a sistemática especial de apuração do lucro da pessoa jurídica, tratada a

³⁷ Expressão utilizada nos artigos 74, da Lei 3.470/58; 12, da Lei 4.131/62; 71, da Lei 4.506/64; e 352 do RIR/99.

seguir, está relacionada apenas aos contratos envolvendo patentes, marcas, transferência de *know-how* e assistência técnica.

Para a apuração do IRPJ é preciso distinguir as operações de importação e exportação de tecnologia. No caso de importações, em que ocorre pagamento a pessoa residente no exterior, há regras especiais de dedutibilidade de despesas para apuração dos tributos incidentes no Brasil. No caso de exportações, em que ocorre o recebimento de valores provenientes do exterior, tal crédito sofrerá a incidência de imposto sobre a renda na alíquota de 15% (quinze por cento), de acordo com a regra geral determinada pela Lei 9.249/95.

Em relação às operações de importação, como mencionado no primeiro capítulo deste trabalho, a primeira norma sobre a dedutibilidade de *royalties* e despesas de assistência técnica foi veiculada no artigo 74 da Lei 3.470/58. Na sequência, o tema foi tratado pelo artigo 12 da Lei 4.131/62, pelo artigo 71 da Lei 4.506/64, e pelos artigos 352 a 355 do RIR/99. Segundo a regra vigente, prevista no regulamento do imposto sobre a renda (art. 352), a “dedução de despesas com *royalties* será admitida quando necessária para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento” (BRASIL, 1999).

Nesse sentido, para que o cessionário/licenciador possa utilizar a patente ou a marca, é necessário o pagamento da contraprestação, no caso, dos *royalties*. Contudo, os contribuintes não são livres para deduzirem todas as despesas incorridas para manter o direito de uso/posse/fruição, considerando que a legislação tributária previu limites e situações de indedutibilidade. A primeira proibição de dedutibilidade, prevista no artigo 353, I, do RIR/99, refere-se aos *royalties* pagos a sócios, *pessoas físicas* ou *jurídicas*, ou aos dirigentes, seus parentes ou dependentes. Contudo, parece que o regulamento extrapolou a norma que lhe dá validade, pois o artigo 71, d, da Lei 4.506/64, não menciona o sócio pessoa jurídica, tendo se referido apenas a “sócios ou dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes” (BRASIL, 1964). Ora, só é admissível ao *sócio pessoa física* possuir parentes ou dependentes. Caso se entenda que a proibição se estende a *sócio pessoa jurídica*, não haveria a possibilidade de dedução de *royalties* em quase nenhum caso de vinculação de empresas. Além disso, o próprio artigo 353 do RIR/99, no inciso III, permite a dedução de *royalties* pagos à matriz e à controladora, e, dessa forma, seria uma incongruência proibir para, em momento seguinte, permitir tal dedução. Nesses termos, entende-se que a inclusão do *sócio pessoa jurídica* no rol

do inciso I, do artigo 353, do RIR/99, é ilegal, por falta de fundamento de validade normativa (LEONARDOS, 2001, p. 200).

O segundo caso de ineditutibilidade (art. 353, III, a, RIR/99), em relação às pessoas vinculadas, é o dos *royalties* pagos pela filial em benefício da matriz com sede no exterior. Por essa regra, por exemplo, o pagamento mensal a ser realizado pela SODEXO DO BRASIL à SODEXO francesa, em contraprestação à licença de uso da marca, correspondente a 0,5% (meio por cento) das vendas líquidas dos produtos especificados no instrumento contratual, de acordo com o contrato averbado no INPI sob nº 110908/02³⁸, não poderá ser deduzido para fins de apuração do imposto sobre a renda e da contribuição sobre o lucro líquido e, por consequência, formará a base de cálculo de tais tributos, como se lucro fosse.

A mesma previsão de ineditutibilidade está indicada no artigo 353, III, b, do RIR/99, em relação aos *royalties* pagos pela empresa brasileira à empresa estrangeira que, direta ou indiretamente, controle o seu capital com direito a voto. O controle *direto* e *indireto* alude à previsão do artigo 1.098 do Código Civil, analisado no segundo capítulo do presente trabalho. Porém, o parágrafo único do artigo 353 do RIR/99 permite a dedutibilidade dos *royalties* para a controladora residente no exterior, se o contrato, celebrado após 31/12/1991, tenha sido averbado no INPI e registrado no BACEN e, ainda, desde que observados os limites legais de dedução.

O artigo 353 e 354 do RIR/99 permitem a dedutibilidade de *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação e/ou pelo uso de marcas de indústria e comércio, pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior desde que: a) sejam objeto de registro no BACEN; e b) não excedam os limites fixados pelo Ministro de Estado da Fazenda.

Portanto - afora a ineditutibilidade das despesas de *royalties* efetuadas pela filial brasileira à matriz estrangeira -, a dedução é permitida nos demais casos, desde que haja averbação do contrato no INPI, registro do contrato no BACEN e respeito aos limites impostos pelo Ministro de Estado da Fazenda. Existem quatro portarias expedidas pelos Ministros da Fazenda - 436/58, 113/59, 314/70 e 60/94 -, as quais determinam que a dedução dos *royalties* possa variar de 1% (um por

³⁸ Disponível em: <<http://revistas.inpi.gov.br/pdf/PATENTES2191.pdf>>. Acesso em: 20 dez. 2012.

cento) a 5% (cinco por cento) da receita líquida do produto fabricado ou vendido, de acordo com a “essencialidade” da atividade industrial (art. 6º, do Decreto-Lei 1.730/79). As indústrias de base (energia elétrica, combustíveis, transportes, comunicações, fertilizantes, produtos químicos básicos, metalurgia pesada, construção naval, etc.) mereceram a dedução máxima, de 5% (cinco por cento). As indústrias de transformação essenciais (alimentares, farmacêuticos, tecidos, calçados, máquinas de uso doméstico, aparelhos destinados a fins científicos, etc.) podem se utilizar da dedução entre 2% (dois por cento) e 4% (quatro por cento). Por fim, as outras indústrias de transformação e os *royalties* pelo uso de marcas, em qualquer atividade, só podem se utilizar da dedução de 1% (um por cento).

Em resumo, a dedutibilidade dos *royalties pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação e/ou pelo uso de marcas de indústria e comércio*, deve ser feita de acordo com o seguinte quadro:

Quadro III: Regras de dedutibilidade dos *royalties*

Requisitos para dedutibilidade	Casos de Inedutibilidade
- averbação do contrato no INPI	- pagamentos para sócios, pessoas físicas, ou dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes
- registro do contrato no BACEN	- pagamentos da filial brasileira para a matriz sediada no exterior
- respeito aos limites determinados nas Portarias 436/58, 113/59, 314/70 e 60/94 – entre 1% e 5%	

Em relação às despesas com assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, nos termos do artigo 354 do RIR/99, as regras de dedutibilidade são muito semelhantes às referidas sobre os *royalties*, ou seja, é imperioso o registro do contrato no BACEN, a averbação do contrato no INPI e o respeito aos mesmos limites impostos pelas Portarias do Ministro da Fazenda (436/58, 113/59, 314/70 e 60/94). Contudo, além desses requisitos, há outro, de que as despesas correspondam a “serviços efetivamente prestados à empresa através de técnicos, desenhos ou instruções enviadas ao País, ou estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa” (BRASIL, 1999, art. 354, II). Sobre essa exigência, alerta Victor Borges Polizelli (2009, p. 245):

“Nesses casos, a simples existência da nota fiscal não é suficiente para comprovar a despesa, que passa a depender de outros elementos, tais como a prova da efetiva prestação do serviço e da relação com a atividade da empresa”.

Ainda, a legislação tributária (BRASIL, 1999, art. 354, §1º) autoriza a dedução da despesa com assistência técnica apenas nos “cinco primeiros anos de funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo esse prazo ser prorrogado até mais cinco anos por autorização do Conselho Monetário Nacional”. Portanto, a rigor, mesmo que a transferência de *know-how* exija a contraprestação por mais de cinco anos, em virtude de especificidades, como o caro processo de P&D, por exemplo, o cessionário poderá ser impedido de fazer a - já pequena - dedução.

Considerando que as regras de indedutibilidade são as mesmas daquelas acima referidas sobre os *royalties*, o quadro sobre a dedução das despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes tem a seguinte configuração:

Quadro IV: Regras de dedutibilidade das despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes

Requisitos para dedutibilidade	Casos de Indedutibilidade
- registro do contrato no BACEN	- pagamentos da filial brasileira para a matriz sediada no exterior
- averbação do contrato no INPI	
- respeito aos limites determinados nas Portarias 436/58, 113/59, 314/70 e 60/94 – entre 1% e 5%	
- prova da efetiva prestação dos serviços	

4.2 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NAS DIRETRIZES DA OCDE

A OCDE se dedica ao estudo de diversos temas de direito tributário e, em julho de 2010, atualizou as Diretrizes sobre preços de transferência. De acordo com o prefácio presente no mencionado guia (OCDE, 2010, p. 16), os países-membros “são incentivados a seguir estas Diretrizes em suas práticas nacionais de preços de transferência, e

os contribuintes são incentivados a seguir estas Diretrizes ao avaliar, para fins tributários, se os seus preços de transferência atendem o princípio *arm's length*".

4.2.1 Delimitação objetiva

A OCDE (2010, p. 21) prevê que os "preços de transferência são os preços pelos quais uma empresa transfere bens tangíveis e intangíveis ou presta serviços a Empreendimentos/Empresas associadas". Portanto, o objeto de aplicação das regras sobre preços de transferência no âmbito da OCDE são os bens, tangíveis e intangíveis, e os serviços. Nas Diretrizes, não há qualquer exclusão objetiva, motivo pelo qual se conclui que *todas* as operações realizadas intrafirma estão sujeitas ao controle dos preços de transferência e à observância do princípio *arm's length*.

Nas Diretrizes da OCDE há capítulo próprio sobre os bens intangíveis, separados em bens intangíveis comerciais, destinados à produção e/ou prestação de serviços, e em bens intangíveis de marketing. "Bens intangíveis comerciais incluem patentes, *know-how*, desenhos e modelos usados na produção de um bem ou na prestação de um serviço, bem como direitos intangíveis que sejam eles próprios ativos comerciais transferidos a clientes ou usados na operação do negócio" (OCDE, 2010, p. 204). Por sua vez,

Bens intangíveis de marketing incluem marcas e nomes comerciais que auxiliam na exploração comercial de um produto ou serviço, cadastros de clientes, canais de distribuição e nomes, símbolos ou imagens únicos, que possuem significativo valor promocional para o respectivo produto (OCDE, 2010, p. 205).

Em decorrência do reconhecimento de que "Intangíveis são um dos mais desafiadores tópicos na área dos preços de transferência, tanto do ponto de vista teórico e em função do número e tamanho dos conflitos que possam surgir em relação ao seu reconhecimento e valoração"³⁹ (OCDE, banco de dados), a OCDE lançou o projeto

³⁹ Tradução livre para: "Intangibles are one of the most challenging topics in the transfer pricing area, both from a theoretical perspective and because of the

“Aspectos dos Preços de Transferência sobre Intangíveis” (*Transfer Pricing Aspects of Intangibles*) em julho de 2010, com o objetivo de tornar mais completo o capítulo sobre o tema nas Diretrizes sobre Preços de Transferência. No documento de discussão publicado pela OCDE, resultante de reunião ocorrida entre 06 de junho de 2012 e 14 de setembro de 2012, consignou-se que “a palavra intangível se destina a tratar de algo que não é um bem físico ou um ativo financeiro, e que é capaz de ser detida ou controlada para uso em atividades comerciais”⁴⁰, (OCDE, Discussion Draft 2012, p. 6).

4.2.2 Delimitação subjetiva

As Diretrizes sobre os preços de transferência da OCDE se aplicam nas operações realizadas entre “Empreendimentos/Empresas associadas” (OCDE, 2010, p. 21), cujo conceito encontra-se no artigo 9º da Convenção Modelo da OCDE. “Duas empresas são associadas se uma delas participa direta ou indiretamente na direção, controle ou capital da outra, ou se as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente da direção, controle de capital de ambas as empresas” (OCDE, 2010, p. 21).

O conceito apresentado pela Convenção Modelo da OCDE não é claro e não há explicação expressa para os institutos de *controle*, *participação* e *direção*. Porém, ressalta Luis Eduardo Schoueri (2006, p. 48) que a interpretação deve ser feita em consonância com o princípio *arm's length*, ou seja, haverá associação se uma empresa tiver qualquer influência na formação de preços da outra, retirando a independência das partes. A definição, portanto, é fluida, e dependerá da análise do caso concreto.

4.2.3 Métodos de controle

As Diretrizes da OCDE destacam em inúmeras ocasiões que os métodos de controle dos preços de transferência têm por objetivo

number and size of the disputes that arise in relation to their recognition and valuation.”

⁴⁰ Tradução livre para: “the word “intangible” is intended to address something which is not a physical asset or a financial asset, and which is capable of being owned or controlled for use in commercial activities.”

encontrar o preço *arm's length*, ou seja, aquele que seria utilizado caso as partes fossem independentes. Nesse sentido, há expressa autorização para que as empresas se utilizem de outros métodos, não previstos nas Diretrizes, se estes satisfizerem o princípio *arm's length* (OCDE, 2010, p. 62). Ainda, “Não há um método único adequado a todas as situações possíveis nem é necessário demonstrar que um método específico não é adequado nas circunstâncias concretas” (OCDE, 2010, p. 61).

Assim, com bastante liberdade ao contribuinte, as Diretrizes mencionam três *métodos tradicionais*: método do preço independente comparado (PIC), método do preço de revenda e método do preço de custo mais lucro; e dois *métodos transacionais baseados no lucro*: método transacional de margem líquida de lucro e método transacional da divisão de lucro.

O *método PIC* compara o preço praticado nas operações realizadas entre empresas associadas e aquelas realizadas entre empresas independentes. O *método do preço de revenda* parte do preço pelo qual o produto ou serviço seria revendido a uma empresa independente, “reduzido por uma margem bruta adequada (margem do preço de revenda), representando o valor com o qual o revendedor procuraria cobrir suas despesas com vendas e outras despesas operacionais e, à luz das funções desempenhadas [...], obter lucro adequado” (OCDE, 2010, p. 67). O *método de custo mais lucro* parte dos custos realizados, adicionado “a esse custo uma margem de custo mais lucro adequada, obtendo-se um lucro adequado à luz das funções desempenhadas e das condições de mercado”.

O *método transacional da margem líquida de lucro* “examina o lucro líquido em relação a uma base adequada (tal como custos, vendas ou ativos), realizado por um contribuinte em virtude de uma transação controlada” (OCDE, 2010, p. 80). No *método transacional da divisão do lucro* identifica-se a repartição do lucro que ocorreria entre as empresas em condições *arm's length* (OCDE, 2010, p. 97). Em relação aos métodos transacionais, Yariv Brauner (2009, p. 292) comenta que: “O contribuinte deve primeiro identificar, de forma estritamente definida, as atividades empresariais envolvidas nas operações avaliadas. Então, o contribuinte deve repartir o lucro operacional acordado em tal atividade comercial entre as partes relacionadas”.

De acordo com a OCDE, os métodos tradicionais são preferíveis aos métodos baseados no lucro, porque mais se aproximam do preço *arm's length*, considerando a forte relação de comparação existente entre a operação controlada e a independente. Contudo, ressalte-se que as Diretrizes da OCDE não fazem distinção em relação às atividades de

importação e exportação, bem como não impõem a aplicação de determinado método a determinada operação.

4.2.4 Considerações especiais sobre os bens intangíveis

Como mencionado acima, as Diretrizes da OCDE dedicam um capítulo próprio aos bens intangíveis. Isso é necessário porque a essência do princípio *arm's lenght*, que norteia todo o sistema dos preços de transferência, leva em consideração a *comparação* entre relações comerciais controladas e independentes. Entretanto, na maioria das vezes, a comparação de bens intangíveis é inviável, seja por sua natureza ímpar, seja pela dificuldade em sua valoração. Conforme as orientações da OCDE (2010, p. 206): “Pode ser difícil aplicar esse princípio a transações controladas envolvendo bens intangíveis, pois esses bens têm natureza especial que dificulta a busca por comparáveis e, em alguns casos, torna difícil a determinação do valor no momento da transação”.

A revista americana *The Economist*, na edição de 10/06/1999, trouxe reportagem intitulada “O preço sobre o inestimável” (*A price on the priceless*), relatando a dificuldade de avaliar os bens intangíveis, como marcas globais, softwares e habilidades de marketing. No mesmo sentido, Yariv Brauner (2009, p. 267) inicia seu artigo com a seguinte pergunta: “É possível estabelecer um preço sobre algo que não tem preço?”. De acordo com este autor, “a avaliação desses ativos não parece natural para os empresários, os quais não se empenham em tal atividade, a não ser em razão de patologias legais (isto é, para fins tributários, de falência ou para outras questões regulatórias)” (BRAUNER, 2009, p. 267).

Michelle Markham (2005, p. 26) explica que “os ativos intangíveis são exclusivos, não disponíveis em outros lugares. Ao contrário de transferências de bens tangíveis, onde centenas, milhares ou mesmo milhões de produto iguais podem ser vendidos, quase toda transação de propriedade intangível é diferente⁴¹”.

O caso clássico relatado na doutrina de preços de transferência de bens intangíveis é o contrato de licença do medicamento *Zantac*

⁴¹ Tradução livre para: “intangible assets are unique, not available elsewhere. Unlike transfers of tangible property, where hundreds, thousands, or even millions of the exact same product may be sold, almost every intangible property transaction is different.”

assinado entre a Glaxo Canadá e o Grupo Glaxo, em 1988, pelo qual a subsidiária pagaria 6% (seis por cento) sobre suas vendas líquidas, a título de *royalties*, em contraprestação à licença. A Administração Pública do Canadá ajustou o preço pago ao Grupo Glaxo, sob o fundamento de desobediência ao princípio *arm's length*. (RIBEIRO, 2010, p. 98). Porém, em recente decisão de 18 de outubro de 2012, a Suprema Corte do Canadá (2012, Canadá v. GlaxoSmithKline Inc) julgou em favor da GlaxoSmithKline Inc., afirmando que o preço praticado na operação “oferece uma imagem realista dos lucros da Glaxo Canadá⁴²,” e que “a comparação genérica usada pela Corte Fiscal não reflete a realidade econômica e empresarial da Glaxo Canadá e, pelo menos, sem ajuste, não indicam o preço que seria razoável nas circunstâncias⁴³”.

A despeito da dificuldade na aplicação do princípio *arm's length* em relação aos bens intangíveis, a orientação da OCDE é categórica em sua utilização, desde que respeitados os seguintes cuidados:

Ao aplicar o princípio *arm's length* a transações controladas que envolverem bens intangíveis, deve-se considerar alguns **fatores especiais relevantes** para a comparabilidade entre as transações controladas e não controladas. Tais fatores incluem os **benefícios esperados do bem intangível** (possivelmente determinados por meio de um cálculo do valor presente líquido). Outros fatores incluem: quaisquer **limitações sobre a área geográfica** na qual os direitos podem ser exercidos; **restrições de exportação** sobre bens produzidos em virtude de quaisquer direitos cedidos; **a natureza exclusiva ou não exclusiva** de quaisquer direitos cedidos; **o investimento de capital** (para construir novas unidades ou adquirir máquinas especiais), **as despesas pré-operacionais** e o **trabalho de desenvolvimento exigido no mercado; a possibilidade de**

⁴² Tradução livre para: “offers a realistic picture of the profits of Glaxo Canada.”

⁴³ Tradução livre para: “The generic comparators used by the Tax Court do not reflect the economic and business reality of Glaxo Canada and, at least without adjustment, do not indicate the price that would be reasonable in the circumstances.”

sublicenciamento, a rede de distribuição do licenciado e se o licenciado tem o direito de participar de posteriores desenvolvimentos do bem pelo licenciador (OCDE, 2010, p. 208, grifo nosso).

Em relação aos bens intangíveis altamente valiosos, sem comparáveis, as Diretrizes da OCDE sugerem, com ressalvas, que o método mais adequado de apuração do preço *arm's lenght* é o *método transacional de repartição do lucro*. Michelle Markham (2005, p. 132) sublinha que, com o aumento das transações envolvendo intangíveis, somente em raras circunstâncias será possível encontrar comparações, fato que levará à larga utilização dos métodos baseados no lucro, particularmente no método transacional de divisão do lucro.

Em virtude da dificuldade de aplicação do princípio *arm's lenght* às operações envolvendo bens intangíveis, vários autores rejeitam a sua utilização, atribuindo a ele a falência do sistema atual dos preços de transferência. Essa é a opinião de Yariv Brauner (2009, p. 299): “Um regime de preços de transferência baseado em fórmulas é não somente mais desejável sob o aspecto prático, mas que também é teoricamente superior ao nosso atual regime baseado no *arm's lenght*”.

O regime de preços de transferência baseado em fórmulas consiste em uma alternativa ao princípio *arm's lenght* e seria realizado “alocando os lucros consolidados de uma ETN entre várias afiliadas do grupo, aplicando uma fórmula particular”⁴⁴ (MARKHAM, 2005, p. 134, tradução nossa). Esse sistema difere em muito das premissas do princípio *arm's lenght*, uma vez que considera a totalidade do grupo, e não cada parte como empresas independentes. “A fórmula de rateio global alocaria os lucros globais de um grupo de EMNs de forma consolidada entre Empreendimentos/Empresas associadas em diferentes países, com base em uma fórmula predeterminada e mecanicista” (OCDE, 2010, p. 39).

De acordo com Yariv Brauner (2009, p. 302), o regime de fórmulas “simplesmente divide a renda entre os países envolvidos, a partir da aplicação de determinados princípios acordados, sem a

⁴⁴ Tradução livre para: “Global formulary apportionment would allocate the consolidated profits of an MNE among the various affiliates of the group by applying a particular formula”.

pretensão de uma justificação econômica. Esta divisão será naturalmente arbitrária, assim como é arbitrária a divisão das jurisdições”.

Nas Diretrizes, a OCDE rechaça a utilização do regime de fórmulas, afirmando a superioridade do sistema *arm's lenght*. Em primeiro lugar, a OCDE observa que para o sistema de fórmulas funcionar, todos os países deveriam estar finamente coordenados e deveriam adotar exatamente a mesma fórmula em suas legislações; em suas palavras: “Está longe de ser claro que os países estariam dispostos a definir uma fórmula universal” (OCDE, 2010, p. 39). Em segundo lugar:

(...) fórmulas predeterminadas são arbitrárias e não levam em consideração as condições de mercado, as circunstâncias específicas das empresas individuais e a alocação e recursos pela própria administração, produzindo assim uma alocação de lucros que pode não ter conexão sólida com os fatos específicos que envolvem a transação. Mais especificamente, uma fórmula baseada em uma combinação de custos, ativos, folha de pagamento e vendas, implicitamente atribui uma taxa fixa de lucro por unidade monetária (por exemplo, dólar, euro, iene) de cada componente a cada membro do grupo de EMNs. **Esse método tem o potencial de atribuir lucros a uma entidade que registraria perdas se fosse um Empreendimento/Empresa independente** (OCDE, 2010, p. 41, grifo nosso).

Michelle Markham (2005, p. 157) observa que os métodos tradicionais estão sendo substituídos, na prática, por métodos baseados no lucro e mistura de fórmulas nas transações que envolvem intangíveis. “Esta tendência não é necessariamente sinal de abandono do padrão *arm's lenght*, mas uma metamorfose para uma mais ampla, completa e flexível definição de *arm's lenght*”⁴⁵.

⁴⁵ Tradução livre para: “This trend does not necessarily signal the abandonment of the *arm's length* standard, but a metamorphosis into a broader, fuller, more flexible definition of *arm's length*.”

4.3 COMPARAÇÃO ENTRE A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA E AS DIRETRIZES DA OCDE SOBRE OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

A comparação entre a legislação brasileira e as Diretrizes da OCDE sobre preços de transferência é pertinente, uma vez que, na exposição de motivos da Lei 9.430/96, o legislador expressamente mencionou que as regras brasileiras têm por base as regras adotadas por países membros da mencionada Organização Internacional. Nesta esteira, vê-se que o Brasil adotou o princípio *arm's lenght*, porém, em vários outros aspectos, afastou-se das previsões contidas nas Diretrizes da OCDE.

Em princípio, em relação à delimitação objetiva do alcance das regras, observa-se que o Brasil retirou da incidência da norma os bens intangíveis, representados nas operações de transferência de tecnologia. Assim, em virtude da legislação do imposto sobre a renda, os negócios envolvendo as patentes de invenção, as fórmulas de fabricação, as marcas de indústria ou comércio, o *know-how* e a prestação de serviços técnicos, seguem sistema de dedutibilidade próprio, fora do alcance das regras de preços de transferência. Por outro lado, as Diretrizes da OCDE incluem todos os bens, tangíveis e intangíveis, e os serviços, sem exceção.

É possível observar dificuldade em ambos os sistemas. No Brasil, a falta de clareza na norma faz surgir dúvida sobre quais bens intangíveis estão abarcados na expressão “royalties e despesas com assistência técnica”. Teoricamente, todas as operações envolvendo transferência de tecnologia estão contidas na exceção. Contudo, é possível argumentar que os *royalties* pagos pela transferência de código fonte de programa de computador (considerado como transferência de tecnologia) não seguem as regras específicas de dedutibilidade da legislação do IRPJ, pois estas mencionam apenas “patentes, fórmulas de fabricação e marcas”. Nesse caso, questiona-se: a dedutibilidade seria livre ou a transferência estaria sob o controle dos preços de transferência? Além disso, é importante sublinhar que a doutrina brasileira normalmente exclui todos os bens intangíveis do alcance das regras sobre os preços de transferência; entretanto, é preciso cuidado, já que alguns bens intangíveis são sim alcançados, como é o caso dos direitos autorais.

Por outro lado, a dificuldade no sistema da OCDE é exigir a comparação dos bens intangíveis sob o princípio *arm's lenght*. Como analisado no tópico anterior, há severos obstáculos em encontrar

situações comparáveis em se tratando de bens intangíveis, já que estes são únicos, particulares e, em geral, não são objeto de relação entre pessoas independentes. A indústria farmacêutica provê os melhores exemplos de transferência de bens intangíveis difíceis de valorar. Ora, após anos de pesquisas, uma determinada ETN encontra um princípio ativo, registra a patente e licencia para suas filiais/controladas espalhadas pelo mundo. É claro que não há como comparar esse princípio ativo, com essas características, com outros já existentes, considerando que todas as etapas do processo foram únicas - os custos, os recursos humanos, o tempo, as descobertas, a localidade geográfica, o trabalho de marketing, entre outros fatores - e a expectativa do resultado também será única. Haverá um dia em que será descoberta a cura do câncer de mama, por exemplo. Nesse dia, quanto valerá a licença da patente do medicamento? Essas perguntas difíceis devem ser respondidas para que o sistema *arm's lenght* funcione para os bens intangíveis.

A segunda diferença entre a legislação brasileira e as Diretrizes da OCDE está na delimitação subjetiva do alcance das regras. No Brasil, as pessoas sujeitas ao controle são as “pessoas vinculadas”, ao passo que para a OCDE, são os “Empreendimentos/Empresas associadas”. Os conceitos não são coincidentes e em algumas circunstâncias a legislação brasileira é mais restrita e em outras é mais ampla. Em caso societário, por exemplo, para caracterização da vinculação, o Brasil exige participação mínima de 10% (dez por cento) no capital social de uma sociedade em outra, mínimo este não exigido nas Diretrizes da OCDE. Por outro lado, a vinculação no Brasil poderá ocorrer em alguns casos de parentesco, o que não necessariamente acontecerá de acordo com as Diretrizes da OCDE, a qual sempre exige a figura da “influência”. Portanto, é preciso cuidado, como lembra Luis Eduardo Shoueri (2006, p. 52), “[...] podem ocorrer casos em que o Direito Interno brasileiro prevê um ajuste (devido à caracterização de partes vinculadas), que, no entanto, não será permitido pelo tratado internacional (devido à falta de empresas associadas)”.

Por último, a terceira grande diferença entre a legislação brasileira e as Diretrizes da OCDE é em relação aos métodos de controle dos preços de transferência. Apesar de os designados *métodos tradicionais* da OCDE terem influenciado as regras no Brasil, com base na comparação, nos custos e nas vendas, a sistemática é muito divergente. Enquanto no Brasil todas as margens de lucro são predeterminadas, segundo as Diretrizes da OCDE, elas devem ser adequadas e analisadas caso a caso. Ainda, na Lei brasileira não há

previsão de métodos baseados no lucro que, como visto acima, talvez representem o futuro do controle dos preços de transferências nas operações que envolvam bens intangíveis. Além disso, no Brasil não é autorizado ao contribuinte utilizar métodos não previstos na norma, mas que, em decorrência do caso concreto, ajustem-se melhor ao princípio *arm's lenght*. Nas Diretrizes da OCDE a principal busca é a do preço *arm's lenght*, assim, caso a empresa demonstre que outro método é mais adequado a tal desiderato, ele poderá ser utilizado.

4.4 ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA INTRAFIRMA

A legislação tributária brasileira exclui do âmbito de incidência das regras sobre os preços de transferência os pagamentos referentes às transferências de tecnologia e determina limitada dedutibilidade das despesas correspondentes, para fins de apuração do imposto sobre a renda. Considerando que o Brasil ainda é um país importador de tecnologia, o fluxo de pagamentos flui do exterior para o território brasileiro. Nesse sentido, quanto maior a possibilidade de dedução das despesas para a aquisição da tecnologia, menor seria o pagamento dos tributos envolvidos, pois a base de cálculo seria reduzida. Porém, de acordo com a sistemática atual, boa parte das despesas incorridas com o pagamento da tecnologia forma a base de cálculo do imposto sobre a renda, como se lucro fosse.

A descrição da sistemática de tributação acima foi precedida, neste trabalho, de análises histórica, econômica e jurídica. Cada um dos elementos determinantes para a compreensão do tema, como tecnologia, transferência de tecnologia, empresas transnacionais, apuração do imposto sobre a renda e controle dos preços de transferência, foram contextualizados. Porém, entende-se imperioso reunir todos os elementos discutidos até o presente momento, a fim de questionar-se se a tributação brasileira atual da transferência de tecnologia intrafirma está amparada e justificada pelas razões econômicas, históricas e/ou jurídicas apresentadas.

A política brasileira de Ciência e Tecnologia, em passado próximo, não esteve voltada para os aspectos que Salerno et al (2004, p. 68) chamaram de “determinantes para o sucesso de negócios com maior dinâmica no mundo capitalista [...] pesquisa e desenvolvimento e engenharia (P&D&E), internacionalização das empresas brasileiras, fortalecimento de marcas [...]”. Nesse sentido, observa-se que a política

de substituição de importações, iniciada em meados do século XX, com objetivo claro de desenvolver a produção e a tecnologia nacionais, não alcançou o objetivo inicial, em virtude da cultura brasileira de acreditar que a tecnologia é exógena à empresa e da necessidade de lucros imediatos, sem preocupação com pesquisa e desenvolvimento internos, conforme bem observa o estudo promovido pelo IPEA (1973).

As empresas brasileiras não têm cultura de inovação, fato facilmente demonstrável pelos ínfimos números de depósitos de patentes feitos perante o INPI. Enquanto países como China, Rússia e Índia possuem milhares de pedidos de patentes requeridos por residentes, o Brasil ainda está na casa das centenas. É preciso reconhecer, contudo, o esforço do Governo brasileiro na alteração desses números. Basta o simples acesso à página eletrônica do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação, para observar inúmeros projetos de incentivo à inovação tecnológica. Por sua vez, o INPI está engajado na divulgação das vantagens da proteção dos direitos de propriedade industrial e as universidades brasileiras, em decorrência do incentivo fornecido com a lei de inovação (Lei nº 10.973/04), fundaram diversos núcleos de inovação tecnológica (NITs), com resultados esperançosos. Ainda, diversas “incubadoras tecnológicas” foram criadas, em geral vinculadas a universidades, como, por exemplo, as da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), Universidade Federal do Paraná (UFPR) e Universidade Estadual de Campinas (UNICAMP).

Contudo, a dificuldade do Governo e das universidades brasileiras está em introjetar a *cultura* do desenvolvimento tecnológico, da pesquisa e da inovação nas empresas. Esse é o trabalho árduo. Foi visto no primeiro capítulo do presente estudo que a tecnologia não é neutra e apenas se desenvolve diante de condições adequadas. Adiciona-se a isto o fato de que a tecnologia é endógena à empresa. Nesse sentido, parece que pela primeira vez na história as políticas públicas iniciam trajetória robusta de incentivo ao desenvolvimento tecnológico, porém, a resposta da população e dos empresários não será imediata, pois a percepção de que é necessário *esforço interno* dependerá de alteração de *cultura*.

Enquanto há pouco esforço tecnológico privado no Brasil, no mundo 70% (setenta por cento) das atividades privadas de P&D são feitas por ETNs (BARRA, 2011, p. 21). Esta constatação é quase intuitiva, ao considerar-se que os medicamentos, os equipamentos eletrônicos e os *softwares*, são desenvolvidos pelas grandes empresas transnacionais e distribuídos pelo globo. O avanço tecnológico da

humanidade, sem exageros, é fomentado pelas pesquisas desenvolvidas nos laboratórios das ETNs.

Até os anos de 1980, a P&D das ETNs estava concentrada nos países desenvolvidos, de origem. Porém, a partir de tal data, iniciou-se o movimento de descentralização, o qual tem sido visto como uma boa oportunidade aos países em desenvolvimento (QUEIROZ, 2005; GOMES, 2003; SALERNO et al, 2004). De acordo com relatório produzido por Silva, Costa e Pereira (2012, p. 14), os efeitos sentidos no país receptor do investimento estrangeiro direto em P&D são: a melhoria da estrutura industrial, a capacitação gerencial, a concorrência por pessoal de pesquisa, o surgimento de novas empresas, o aprofundamento de uma cultura de desenvolvimento de tecnologias e comercial e a transferência de tecnologia. Os mesmos autores sublinham que “A difusão de conhecimentos de novas tecnologias, a maioria de natureza tácita, fortalece a capacidade criativa da comunidade científica e tecnológica local, o que tem uma importância crítica para os países anfitriões [...]” (SILVA; COSTA; PEREIRA, 2012, p. 14).

Portanto, a atração de investimento estrangeiro direto em P&D poderia auxiliar o Governo brasileiro na disseminação da cultura da inovação no Brasil. Contudo, apesar do movimento de descentralização promovido pelas ETNs, o Brasil recebeu apenas 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) do total de investimento estrangeiro direto associado a P&D no mundo (CEPAL, 2010, p. 60). Muitas são as razões pelas quais uma ETN resolve descentralizar a P&D. Segundo Queiroz (2007), “o que realmente atrai IDE é um pacote completo que contemple mão-de-obra qualificada e em quantidade, incentivos de ordem financeira, infra-estrutura, garantia em relação à propriedade intelectual [...]”. Ainda, segundo Gomes (2003, p. 23), “O papel da subsidiária parece fundamental na decisão da ETN em descentralizar a P&D”.

De acordo com os estudos apresentados, o motivo determinante para a descentralização da P&D é a *capacidade interna* da subsidiária de promover o processo. Afora esta motivação, são importantes as questões ligadas à infraestrutura e incentivos fiscais. Portanto, parece que as políticas públicas, no caso do Brasil, têm papel fundamental de, por um lado, desenvolver a cultura da pesquisa e inovação, para que os dirigentes das subsidiárias brasileiras demonstrem competência e consigam atrair o investimento da matriz e, por outro lado, de criar incentivos, notadamente por meio do sistema tributário, de atração dos investimentos.

Focando na análise do presente trabalho, observa-se que para desenvolver P&D no Brasil e, também, produzir produtos de alta

tecnologia, a transferência de tecnologia do país sede deve ser atraente. Pela sistemática da tributação brasileira, a transferência de tecnologia é dispendiosa e burocrática, considerando que não pode haver dedução das despesas realizadas entre filial e matriz e, além disso, entre controladas e controladoras, há rígido limite de dedutibilidade. Apesar de não ser o único motivo inibidor da transferência de tecnologia para o Brasil, a questão tributária tem grande peso nas decisões das ETNs. Michelle Markham (2005, p. 2), relata que “Um estudo preparado pela Secretaria das Nações Unidas em 2001 reafirmou que ‘de uma perspectiva financeira, os preços de transferência são provavelmente o assunto tributário mais importante no mundo’”⁴⁶.

Diante de todas as variáveis apresentadas, a desoneração tributária da transferência de tecnologia intragrupo, em tese, poderia colaborar no aumento do desenvolvimento de pesquisas no Brasil pelas ETNs, bem como na produção de produtos de alta tecnologia, atualmente centralizada em países das matrizes e em países asiáticos. Portanto, a sistemática brasileira da tributação da transferência de tecnologia intragrupo não se justifica/sustenta em razão de motivos econômicos.

Em outra direção, como relatado no primeiro capítulo do presente trabalho, no ano de 1958, quando da edição da Lei nº 3.470, o legislador tinha a preocupação de evitar a distribuição de lucros, travestida de transferência de tecnologia. Naquela época, vigia no ordenamento jurídico brasileiro, o regime da bitributação econômica do imposto de renda. “De acordo com aquele regime, os lucros auferidos pela pessoa jurídica deveriam ser tributados tanto nessa quanto na pessoa de seus sócios” (SCHOUERI, 2009, p. 230). Assim, para evitar a incidência do imposto sobre a renda na distribuição de lucros, várias empresas remetiam valores como se fosse pagamento pela transferência de tecnologia, os quais podiam ser totalmente dedutíveis. Em 30 de dezembro de 1958 a norma limitadora de dedução de *royalties* fazia todo o sentido em relação a todo o ordenamento jurídico.

Contudo, o artigo 10, da Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995, pôs fim ao regime da bitributação econômica, ao prever que:

⁴⁶ Tradução livre para: “A paper prepared by the United Nations Secretariat in 2001 agreed that ‘from a financial perspective transfer pricing is probably the most important tax issue in the world’”.

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, **domiciliada no País ou no exterior**. (BRASIL, 1995, grifo nosso)

Neste diapasão, com o término da tributação dos lucros distribuídos, a justificativa da limitação da dedutibilidade de *royalties* deixou de existir. Carlos Maximiliano (2010, p. 113) ensina que “O legislador é filho do seu tempo; fala a linguagem do seu século, e assim deve ser encarado e compreendido”. Nesses termos, é compreensível que o legislador de 1958 quisesse preservar a arrecadação e forçar a tributação do lucro, fosse diante da honestidade da empresa, em declarar a distribuição dos dividendos, ou fosse impedindo a dedução de despesas provenientes de transferência de tecnologia. Porém, não é compreensível que o legislador contemporâneo mantenha hígida a legislação de 1958, considerando a completa alteração de contexto social e a ausência de motivação jurídica.

Observa-se que, a partir de 1996, a distribuição de lucros, seja para sócios domiciliados no Brasil ou para residentes no exterior, não é alcançada pela tributação do imposto sobre a renda. Assim, as remessas ao exterior, quando caracterizarem pagamentos, serão tributadas na fonte, ou, quando caracterizarem distribuição de lucros, não sofrerão incidência de imposto sobre a renda. A lógica se inverteu: é preferível remeter valores ao exterior a título de distribuição de lucros a remeter valores a título de pagamento por transferência de tecnologia.

José Souto Maior Borges desenvolveu a hermenêutica histórica que “impõe-se diante da necessidade de recompor as circunstâncias históricas que motivaram uma teoria” (FOLLONI, 2011, p. 25). Pois bem, ao recompor as circunstâncias históricas que motivaram a edição das rígidas regras acerca da dedutibilidade das despesas com transferência de tecnologia, conclui-se que tais circunstâncias deixaram de existir. Portanto, a sistemática brasileira da tributação da transferência de tecnologia intragrupo também não se justifica/sustenta em razão de motivos históricos.

A constatação de que o motivo histórico de edição da norma de dedutibilidade dos *royalties* era o de tributar o lucro, leva à conclusão de

que, até hoje, o que se está a fazer é, exatamente, tributar o lucro. Entretanto, como demonstrado no segundo capítulo do presente trabalho, a Constituição Federal limitou a tributação *à renda* e, na sistemática de apuração do imposto sobre a renda, há diversas equações para a aferição do lucro, que deve corresponder à medida da capacidade contributiva de cada sujeito passivo. Dessa forma, para que a sistemática de tributação da transferência de tecnologia intragrupo esteja de acordo com o ordenamento jurídico como um todo, esta deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva e ao conceito constitucional de renda.

A análise da tributação da transferência de tecnologia intragrupo feita no presente trabalho aferiu que a empresa residente no Brasil, na importação, tem rigorosos limites de dedução de despesas. Como resultado desta forma de apuração do tributo, tem-se que parte das despesas – possivelmente vultosas – formará a base de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. A dedução é simples: está se tributando o que não é renda e ferindo o princípio da capacidade contributiva. Ora, despesa não é acréscimo patrimonial e a cobrança de valores não previstos na regra matriz do imposto extrapola a capacidade contributiva e invade o campo do confisco.

Klaus Tipke (2002, p. 38) menciona três motivos justificadores da violação ao princípio da capacidade contributiva: manutenção do ordenamento jurídico como um todo, aplicação do princípio da praticabilidade e aplicação de normas extrafiscais. Em relação ao primeiro argumento, vê-se que a sistemática atual de tributação da transferência de tecnologia intrafirma confunde o ordenamento jurídico, pois não possui sustentação legal, social e/ou histórica, nos termos da fundamentação supra. Em relação ao princípio da praticabilidade, por seu turno, é preciso fazer algumas considerações.

De acordo com Eduardo Maneiro (2004, p. 1), o princípio da praticabilidade ou praticidade tributária tem por fim conferir eficiência e celeridade na imposição tributária, adotando-se “[...] técnicas simplificadoras de arrecadação, com fatos imponíveis presumidos, e, consequentemente, bases de cálculo presumidas [...]”. Para Misabel Derzi (2007, p. 66), o princípio da praticabilidade “Trata-se de uma generalização que considera a média dos casos ou o tipo frequente, tendo como base as circunstâncias normais ou usuais, ditadas pela experiência da vida, com abandono das diferenças individuais relevantes do ponto de vista jurídico”.

O princípio da praticabilidade, portanto, visa facilitar a aplicação da legislação tributária, utilizando-se de ficções e presunções. Andre Folloni faz bela explanação sobre as bases irrealis do Direito Tributário:

A ciência do direito tributário brasileira, em boa medida, é construída sobre bases irrealis. Costuma falar de realidades inexistentes senão nela própria, em um discurso autorreferente, sem preocupações semânticas, de referibilidade empírica, nem pragmáticas, de sustentabilidade de seus efeitos. É ciosa de seu autoconhecimento, mas não recebe, adequadamente, os influxos da filosofia e da epistemologia contemporâneas. Acaba, muitas vezes, por fechar-se em uma metafísica conceitual. Não se deixa falsear, refugiando-se em abstrações insuscetíveis de crítica. Deixa de enfrentar problemas jurídicos concretos, por adotar o dogma segundo o qual a ciência não pode falar sobre aquilo que, concretamente, deve ser. Dirige seu olhar exclusivamente para a norma jurídica – mas, em seu lugar, elege uma fórmula simbólica. A continuar assim, o direito tributário terá limitada possibilidade de contribuir com a melhoria das condições concretas de vida na sociedade brasileira. (FOLLONI, 2011, p. 11)

É facultado ao legislador utilizar-se de presunções e ficções, em nome do princípio da praticabilidade. Porém, qual é o limite? Acredita-se que o limite está nos princípios fundamentais tributários, no caso, os da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Não é possível desobedecer aos princípios constitucionais em nome, apenas, da facilidade de apuração e de arrecadação de tributos, que somente aproveitam à Administração Pública.

A tributação da transferência de tecnologia intragrupo, bem como a legislação brasileira sobre os preços de transferência se baseiam no princípio da praticabilidade, diante da existência de limites e margens de lucro predeterminadas. Contudo, parece que há um exagero na simplificação dos institutos, em detrimento da realidade das operações comerciais, que, em consequência, gera a tributação de despesas como se lucro fosse, em evidente violação ao princípio da capacidade contributiva. Pelos motivos expostos, argumenta-se que a aplicação do princípio da praticidade, no caso em apreço, não autoriza a

desobediência aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

Por fim, Klaus Tipke cita o caráter extrafiscal da norma, como justificador da violação ao princípio da capacidade contributiva. Em relação à tributação da transferência de tecnologia, o motivo extrafiscal atual poderia ser o de impedir a importação de tecnologia, com o intuito de desenvolvimento de tecnologia interna. Porém, este argumento se contrapõe aos benefícios econômicos advindos com a transferência e desenvolvimento de tecnologia pelas ETNs, capitaneados pelas suas filiais/controladas, conforme apontado na primeira parte deste tópico.

Os motivos que autorizariam a violação ao princípio da capacidade contributiva não estão presentes no caso da tributação da transferência de tecnologia intragrupo. Há evidente constatação de que a metodologia utilizada pela legislação brasileira extrapola a tributação do acréscimo patrimonial, fazendo incluir na base de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido parcela correspondente a despesas. Luis Eduardo Schoueri (2006, p. 232) defende, inclusive, a inconstitucionalidade do parágrafo 9º, do artigo 18, da Lei 9.430/96, que exclui as operações de transferência de tecnologia das regras sobre os preços de transferência. Segundo o autor:

Consta-se, assim, que já não mais pode sobreviver, em nosso ordenamento, o limite de dedutibilidade dos *royalties* e assistência técnica, já que, em síntese: (i) o princípio que o sustentava – a bitributação econômica – deixou de se aplicar em 1995; e (ii) tal limite não abriga o princípio *arm's lenght*, implicando desigualdade insustentável em nosso ordenamento tributário. (SCHOUERI, 2006, p. 32, grifo do autor).

O método de tributação da transferência de tecnologia intragrupo, notadamente nas importações, não tem fundamento econômico, histórico e/ou jurídico. Gabriel Francisco Leonardos (2001, p. 217, grifo do autor) advoga nesse sentido:

De lege ferenda, parece-nos que não há qualquer argumento técnico razoável para justificar a imposição de limites de dedutibilidade rígidos aos pagamentos por tecnologia, que deveriam estar sujeitos aos princípios gerais de dedutibilidade de despesas operacionais. Somente preocupações

imediatistas com a arrecadação justificam tais limites, cuja simples existência, inclusive, demonstra a incapacidade (ou falta de vontade) da Receita Federal em fiscalizar adequadamente os contribuintes do imposto de renda.

O respeito ao princípio da capacidade contributiva e o abandono da sistemática aprovada no ano de 1958 virá, em tese, com a obediência ao princípio *arm's lenght*, ou seja, com a inclusão das operações de transferência de tecnologia no âmbito de incidência das normas sobre os preços de transferência. Porém, a solução, na prática, não é fácil, considerando que a aplicação do princípio *arm's lenght*, em relação aos bens intangíveis, é matéria controvertida nos foros internacionais e, no Brasil, a alteração legislativa deveria vir acompanhada da capacitação de recursos humanos para a compreensão do assunto.

Afora as razões econômicas, históricas e jurídicas analisadas, é imperioso lembrar que o princípio *arm's lenght* está previsto em todos os tratados para evitar a dupla tributação celebrados pelo Brasil, de forma genérica no artigo 9º e, de forma específica em relação aos *royalties*, no artigo 12. Esse fato adiciona argumento à defesa pela utilização interna do princípio *arm's lenght*, em casos envolvendo transferência de tecnologia, a qual poderá ser reclamada em operações realizadas entre empresas residentes em países signatários de acordos internacionais.

A constatação possível é a de que a atual sistemática de tributação da transferência de tecnologia intragrupo fere diversos princípios constitucionais e, em teoria, prejudica o desenvolvimento tecnológico no Brasil. A resposta legislativa a este fato deveria ser a de possibilitar a dedutibilidade total das despesas com *royalties* e despesas com assistência técnica. Contudo, ao autorizar aos contribuintes a apuração do imposto sobre a renda sob tal metodologia, surgiria a demanda de coibir eventuais excessos que extrapolassem a prática usual de mercado, representada pelo preço *arm's lenght*.

No momento, convive-se com a inconstitucional sistemática de tributação da transferência de tecnologia intragrupo, a qual não é reconhecida pela Administração Pública, tampouco pelo Poder Judiciário. A experiência na prática jurídica sugere que as ETNs não correrão riscos e somente atuarão e investirão no Brasil diante de segurança jurídica. Assim, o legislador parece ter três alternativas: a) mantém a tributação como está, em nome da praticidade, sujeitando-se a um possível atraso tecnológico; b) altera a legislação e inclui as

operações de transferência de tecnologia sob o controle preços de transferência, com a aplicação do princípio *arm's length*; ou c) aumenta os limites de dedutibilidade de despesas para parâmetros mais razoáveis e condizentes com a realidade.

Como bem colocado por Ricardo Marozzi Gregorio (2010, p. 22), “a adoção de mecanismos de praticabilidade pelo legislador brasileiro, desde que atestados pelo exame de proporcionalidade, constitui um legítimo recurso em prol da, também, constitucional exigência de igualdade geral”. A terceira via, portanto, em um primeiro momento, poderia aplacar os anseios por respeito ao princípio da capacidade contributiva e colaborar na inserção sadia do Brasil nos fluxos de transferência de tecnologia internacionais.

5 CONCLUSÃO

A partir do questionamento sobre a compatibilidade da sistemática da tributação da transferência de tecnologia intrafirma com o ordenamento jurídico brasileiro, o presente estudo apresentou diversos conceitos, sob diversos pontos de vista. A origem das discussões foi a apresentação da tecnologia como produto de desenvolvimento histórico e econômico, com o reconhecimento de que há forte influência recíproca entre sociedade e tecnologia, podendo-se afirmar a inexistência de neutralidade tecnológica: *o desenvolvimento da tecnologia está associado a fatores sociais, políticos, culturais, econômicos e jurídicos.*

A tecnologia, segundo as modernas teorias da Economia, está no centro do debate sobre o crescimento econômico dos países e deve ser considerada um elemento *endógeno* à empresa, que depende de capacitações internas de desenvolvimento. Assim, abandona-se a ideia de que a tecnologia pode simplesmente ser adquirida, como uma matéria-prima qualquer, e passa a ser tratada como *conhecimento* a ser aplicado em produtos, processos e serviços, em todos os setores econômicos.

Como a tecnologia é conhecimento, a transferência de tecnologia é, na verdade, transferência de conhecimento. Nesse sentido, de acordo com a legislação brasileira, serão considerados contratos de transferência de tecnologia aqueles que tiverem por objeto a licença/cessão de patentes, a licença/cessão de marcas, a transferência de código fonte do programa de computador (*software*), a franquia, a cessão de *know-how* e a prestação de serviços de assistência técnica. Nesse ponto há dois nós. O primeiro, representado pela diferença de nomenclatura dos contratos de transferência de tecnologia entre a legislação do INPI/BACEN e a tributária. Para fins de harmonização, pode-se concluir que a *assistência técnica*, como consta da legislação tributária, corresponde ao *fornecimento de tecnologia* nas legislações do INPI e BACEN. Ainda, o *serviço técnico*, previsto na legislação tributária, corresponde à *prestação de serviço de assistência técnica* nas legislações do INPI e BACEN. O segundo nó está presente na correta definição de serviços de assistência técnica que correspondam à transferência de tecnologia. Apesar de o INPI elencar uma lista de serviços que não são considerados como de transferência de tecnologia, a diferenciação deverá sempre estar de acordo com o conceito de tecnologia, ou seja, de transferência de conhecimento para aplicação nos mais diversos setores econômicos.

O pagamento pela transferência de tecnologia será tratado como *royalties*, se for motivado pela contraprestação à licença/cessão de direitos de propriedade industrial, ao passo que será tratado como despesas com assistência técnica e assemelhados, se for referente à transferência de *know-how* e prestação de serviços de assistência técnica. A dificuldade nesse ponto reside no fato de que, nos acordos internacionais celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação internacional, o termo *royalties* abrange também o pagamento pela transferência de *know-how* e prestação de serviços de assistência técnica, excetuados nos tratados assinados com Áustria, Bélgica, Finlândia, França, Japão e Suécia, em que a questão da assistência técnica não foi prevista.

A tecnologia possibilita a difusão das atividades das empresas transnacionais pelo mundo e, ao mesmo tempo, é constantemente aperfeiçoada pela atividade de tais corporações, num ciclo retroalimentar. Não é novidade o fato de que as empresas transnacionais são as maiores produtoras privadas de P&D no mundo e, por este motivo, são as maiores provedoras de tecnologia do globo. Até os anos de 1980 a pesquisa era basicamente realizada no país de localização de matriz da corporação, porém, a partir de tal data começou-se a assistir o movimento de descentralização das atividades de P&D das empresas transnacionais. Atualmente, apesar de o Brasil começar a aparecer no cenário de desenvolvimento tecnológico, o investimento estrangeiro direto nessa área ainda é pífio, se comparado com o feito nos países desenvolvidos e nos países asiáticos.

O comércio intrafirma de transferência de tecnologia aparece nesse contexto de descentralização da P&D e/ou para produção e/ou prestação de serviços tecnológicos, em que exista a necessidade de cessão de patentes, de marcas, de *know-how* e/ou de prestação de assistência técnica. Somente os Estados Unidos e o Canadá possuem estatísticas de comércio intrafirma, porém, conforme apresentado no segundo capítulo, os pagamento de *royalties* intrafirma no ano de 2011 movimentaram nos Estados Unidos o volume de US\$ 77.079.000.000,00 (setenta e sete bilhões e setenta e nove milhões de dólares).

Considerando que no comércio intrafirma as empresas transnacionais devem estipular preços de transferência compatíveis com preços *arm's lenght*, as recomendações da OCDE determinam que as transações envolvendo bens intangíveis, incluindo-se aí as transferências de tecnologia, devem respeitar o princípio *arm's lenght*, bem como os métodos de controle dos preços de transferência. O Brasil não. Apesar

de a legislação brasileira (Lei nº 9.430/96) prever que as transações de importação e exportação envolvendo bens, serviços e direitos devem seguir as regras de controle dos preços de transferência, há exclusão expressa das operações de transferência de tecnologia de seu âmbito de incidência.

A legislação brasileira, apesar de ter sido inspirada nas recomendações da OCDE, difere desta em seus mais diversos aspectos. Em relação ao aspecto objetivo, a legislação brasileira excetua os pagamentos dos *royalties* e despesas com assistência técnica das regras sobre preços de transferência, como já mencionado. Em relação ao aspecto subjetivo, ora a legislação brasileira é mais restrita, ora é mais extensa. Por fim, em relação aos métodos de controle dos preços de transferência, a legislação brasileira é exaustiva, com predeterminação de margens de lucro, deixando pouca liberdade ao contribuinte, ao passo que, para as recomendações da OCDE, como o principal objetivo do controle é a aferição do preço *arm's length*, o sujeito passivo pode usar métodos diferentes dos previstos.

A legislação tributária brasileira, ao excluir os pagamentos referentes aos *royalties* e despesas de assistência técnica das normas sobre preços de transferência, determinando rígidas regras de dedutibilidade para fins de apuração do imposto sobre a renda, faz emergir os seguintes questionamentos: 1) A exclusão se estende às operações de exportação? 2) A exclusão se refere a todos os bens intangíveis? 3) A exclusão se refere a todos os pagamentos por transferência de tecnologia?

Em relação à primeira pergunta, após a edição da IN/RFB 1.312/12, parece que a Receita Federal sinalizou no sentido de a exclusão das regras dos preços de transferência dizer respeito somente às operações de importação. A inclusão da expressão *pagamentos ao exterior* no artigo 55 da mencionada Instrução Normativa faz entender que se está falando apenas de importação. Assim, as operações de exportação de *royalties* e de assistência técnica estão abrangidas pelas regras de preços de transferência.

Em relação à segunda pergunta, há insegurança na interpretação. Segundo as orientações de preenchimento da declaração do imposto sobre a renda de pessoa jurídica, a Receita Federal informa que a exclusão de pagamentos *royalties* é limitada pelo conceito do artigo 22 da Lei nº 4.506/64, mas não engloba os rendimentos percebidos a título de direitos autorais. Seguindo essa linha de raciocínio, apenas as remunerações pelo uso/exploração de patentes e de marcas estariam excluídas, bem como os pagamentos por transferência de *know-how* e

prestação de assistência técnica. Portanto, a exclusão não se refere a todos os bens intangíveis. Ressalve-se o entendimento de Alberto Xavier, mencionado no terceiro capítulo deste trabalho, para quem os métodos brasileiros de controle de preços de transferência são incompatíveis com todos os bens intangíveis.

A terceira pergunta também é de interpretação difícil. Tendo em vista que são considerados contratos de transferência de tecnologia: a licença/cessão de patentes, a licença/cessão de marcas, a transferência de código fonte de programa de computador, a franquia, a transferência de *know-how* e a assistência técnica; mas os *royalties* excluídos dizem respeito apenas à exploração de patentes e marcas, pode-se concluir que tanto a franquia quanto a transferência do código fonte de *software* estão de fora da exclusão da Lei, ou seja, devem respeitar as regras sobre os preços de transferência. Caso se entenda que os mencionados contratos estão excluídos, teria que se considerar que não seguiriam as regras rígidas de dedutibilidade do RIR/99. Assim, criar-se-ia uma classe especial de contratos, em que não haveria o respeito ao controle dos preços de transferência, nem tampouco às regras de dedutibilidade para apuração do imposto sobre a renda. Portanto, parece que, assim como acontece com os direitos autorais, os contratos de franquia e os de transferência de código fonte de computador devem respeitar às regras sobre preços de transferência. É claro que o contrato de franquia pode ser decomposto em cessão de patentes, marcas e transferência de *know-how*, então, se o contrato for considerado hígido, uno, haverá a incidência das regras sobre preços de transferência; porém, se for considerado em separado, decomposto em várias partes, pode ser que siga as regras especiais de dedutibilidade.

Afora as dificuldades conceituais colocadas acima, a sistemática atual de tributação da transferência de tecnologia intrafirma, em que há rígidas regras de dedutibilidade de despesas para fins de apuração do imposto sobre a renda, aponta para a criação de obstáculos para a transferência de tecnologia para o Brasil. Ressalte-se que essa hipótese está nos domínios da Ciência Econômica e, portanto, a rigor, foge ao escopo do presente trabalho. Porém, algumas constatações podem ser feitas.

Os estudos econômicos apresentados neste trabalho afirmam que há interesse para o Brasil em que as filiais de empresas estrangeiras sejam *sede de projeto* e, portanto, desenvolvam produtos e pesquisa internamente. Para que a matriz decida descentralizar, em primeiro lugar, os funcionários/gerentes/diretores brasileiros devem mostrar capacidade para liderar o processo e, em segundo lugar, a conjectura de

infraestrutura, de segurança jurídica e de incentivos fiscais do país hospedeiro precisam ser favoráveis. Assim, as políticas públicas devem estar voltadas para a formação de recursos humanos competentes e de cultura de inovação, bem como para a o desenvolvimento de estratégias de atração de investimentos, notadamente na esfera fiscal.

Considerando os recentes números de investimentos estrangeiros em P&D no Brasil, não parece que o país tenha política de atração eficiente sob o ponto de vista das empresas transnacionais. Assim, mesmo que a questão tributária não seja determinante e única, é imperioso estudo aprofundado sobre o impacto da atual sistemática de tributação da transferência de tecnologia intrafirma sobre o desenvolvimento tecnológico brasileiro e sobre a atração de investimentos estrangeiros no setor. Entende-se que, para a realização de esforços em P&D, e para a produção de bens de última geração tecnológica, as empresas transnacionais deverão transferir tecnologia para o Brasil. Em tese, portanto, a diminuição de encargos e a simplificação das regras sobre tributação de transferência de tecnologia, fomentariam os investimentos estrangeiros nesta seara.

O argumento econômico pode não ser suficiente para a revisão da sistemática de tributação da transferência de tecnologia intrafirma, contudo, o argumento jurídico é definitivo. Iniciando-se pela análise histórica, os fundamentos da atual metodologia de apuração do imposto sobre a renda nas operações de transferência de tecnologia, vigentes desde 1958, deixaram de existir em 1996, quando da revogação da bitributação econômica. A primeira premissa da conclusão, portanto, é a de que a indedutibilidade dos pagamentos pela transferência de tecnologia feitos pela filial à matriz, e a pequena dedutibilidade dos pagamentos pela transferência de tecnologia feitos pela controlada à controladora, distorcem o sistema jurídico brasileiro, por absoluta falta de base histórica.

Por sua vez, pela atual metodologia de apuração do imposto sobre a renda, as despesas realizadas para o pagamento da transferência de tecnologia, enquanto indedutíveis, passam a formar a base de cálculo do tributo, sendo tratadas como se fossem lucro. Feito dessa forma, há evidente violação ao princípio da capacidade contributiva e ao conceito constitucional de renda. Consigne-se que não estão presentes motivos para a desobediência ao princípio da capacidade contributiva, como a praticabilidade ou a extrafiscalidade. A segunda premissa da conclusão, portanto, é a de que a indedutibilidade dos pagamentos pela transferência de tecnologia feitos pela filial à matriz, e a pequena dedutibilidade dos pagamentos pela transferência de tecnologia feitos

pela controlada à controladora, não são compatíveis com o sistema jurídico brasileiro, pois violam o princípio da capacidade contributiva.

Das premissas colocadas acima, conclui-se que a atual sistemática de tributação da transferência de tecnologia intrafirma não é compatível com o ordenamento jurídico brasileiro, seja por falta de fundamento histórico, seja pela violação ao princípio da capacidade contributiva. Considerando que tal sistemática é aplicada a toda e qualquer transferência de tecnologia, não só àquela realizada intrafirma, pode-se afirmar que toda a metodologia utilizada pela legislação tributária no tratamento da transferência de tecnologia é inconsistente, e apenas privilegia a arrecadação e a facilidade de fiscalização por parte da Receita Federal.

A solução para a incompatibilidade da atual sistemática tributária da transferência de tecnologia intrafirma deverá passar pela discussão sobre a obediência ao princípio *arm's lenght*. A comunidade internacional debate de forma fervorosa a aplicabilidade deste princípio aos bens intangíveis e, até o momento, as recomendações da OCDE prevalecem. Porém, há de se considerar que a solução para a dificuldade de atribuição de valor aos bens intangíveis virá nos próximos anos pela utilização de algumas fórmulas e/ou pelos métodos de controle de preços de transferência baseados no lucro.

Assim, tendo em vista a necessidade urgente de compatibilizar a tributação da transferência de tecnologia com o ordenamento jurídico brasileiro, a solução imediata – sem descuidar da necessidade de aprofundamento dos conhecimentos e aplicações do princípio *arm's lenght* – é a de aumentar os limites de dedutibilidade das despesas, com o objetivo de aproximar a tributação da realidade das operações de transferência de tecnologia e, por consequência, preservar a capacidade contributiva das empresas envolvidas.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

A PRICE on the priceless. **The Economist**. Disponível em: <<http://www.economist.com/node/322532>>. Acesso em: 05 jan. 2013.

BAPTISTA, Luis Olavo. Prefacio. In: PRADO, Mauricio Curvelo de Almeida Prado. **Contrato Internacional de Transferência de Tecnologia: patente e *know-how***. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

BARRA, Mariana. **Internacionalização da P&D em multinacionais: uma discussão do processo decisório locacional**. 2011. 103 f.. Dissertação (Mestrado em Política Científica e Tecnológica) – Instituto de Geociências da Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2011.

BEA. Banco de dados. Estatísticas. 2011. Disponível em: <<http://www.bea.gov/international/index.htm#omc>>. Acesso em 05 dez. 2012.

BIFANO, Elidie Palma. Apuração de preços de transferência em intangíveis, contratos de prestação de serviços intragrupo e cost sharing agréments. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Tributos e Preços de Transferência**. São Paulo: Editora Dialética, 2009. v. 3, p. 28-47.

BRAUNER, Yariv. O valor segundo o Espectador: a Avaliação de Intangíveis para Fins de Preços de Transferência. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Tributos e Preços de Transferência**. São Paulo: Editora Dialética, 2009. v. 3, p. 267-303.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 26 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

_____. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre a Sociedade por Ações. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 01 dez. 2012.

_____. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 28 nov. 2012.

_____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 25 nov. 2012.

_____. Regulamento Anexo I à Resolução CMN n. 3.844, de 23 de março de 2010. Dispõe sobre o capital estrangeiro no País e seu registro no Banco Central do Brasil, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?N=110024192&method=detalharNormativo>>. Acesso em: 01 dez. 2012.

_____. Lei n. 3470, de 28 de novembro de 1958. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3470.htm>. Acesso em: 04 nov. 2012.

_____. Portaria do Ministério da Fazenda 436, de 30 de dezembro de 1958. Estabelece coeficientes percentuais máximos para a dedução de Royalties, pela exploração de marcas e patentes, de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, amortização, considerados os tipos de produção, segundo o grau de essencialidade. Disponível em: <<http://www.inpi.gov.br/images/stories/Portaria436.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2012.

_____. Lei n. 4.131, de 03 de setembro de 1962. Disciplina a aplicação do capital estrangeiro e as remessas de valores para o exterior e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4131.htm>. Acesso em: 01 nov. 2012.

_____. Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm>. Acesso em: 06 nov. 2012.

_____. Lei n. 9.279, de 14 de maio de 1996. Regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9279.htm>. Acesso em: 02 nov. 2012.

_____. Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm>. Acesso em: 01 nov. 2012.

_____. Ato Declaratório da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação n. 01, de 05 de janeiro de 2000. Dispõe sobre o tratamento tributário a ser dispensado às remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e serviços técnicos sem Transferência de Tecnologia. Disponível em: <<http://www.inpi.gov.br/images/stories/Atodeclaratorio1.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2012.

_____. Resolução do INPI n. 267, de 05 de abril de 2011. Dispõe sobre os serviços de assistência técnica dispensados de averbação pela Diretoria de Contratos, Indicações Geográficas e Registros – DICIG, consoante o disposto no art. 211 da Lei n. 9.279, de 14 de maio de 1996. Disponível em: <http://www.inpi.gov.br/images/stories/Resoluo_INPI_n_267_2011.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2012.

CALIENDO, Paulo. **Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imposto de renda**: conceitos, princípios e comentários. São Paulo: Atlas, 1996.

CASTELLS, Manuel. **A Sociedade em Rede**. 10. ed. rev. e ampl. São Paulo: Paz e Terra, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2011.

CEPAL. Estatísticas. 2012. Disponível em:
<http://www.eclac.org/publicaciones/xml/4/43304/2011-238_LIEP_2010-WEB_PORTUGUES.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2012.

CHANDLER, Alfred. The growth of the transnational industrial firm in the United States and the United Kingdom: a comparative analysis. In: DUNNING, John H. (Org.). **Transnational Corporations and International Trade and Payments**. Londres: UNCTAD, 1993. p. 91-108.

CRETTELA NETO, José. **Empresa transnacional e direito internacional**: exame do tema à luz da globalização. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CVM. Deliberação n. 644, de 02 de dezembro de 2010. Aprova o pronunciamento técnico CPC 04(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC sobre ativo intangível. Disponível em:
<<http://www.cnb.org.br/CNBV/deliberacoes/dlb643-2010.htm>>. Acesso em: 10 jan. 2013.

DAGNINO, Renato. **Neutralidade da ciência e determinismo tecnológico**: um debate sobre a tecnociência. Campinas: Editora Unicamp, 2008.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, direito penal e tipo**. 2.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 66-67.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 2. ed. reformulada. São Paulo: Saraiva, 2009.

FLORES, Cesar. **Segredo Industrial e o Know-How**: aspectos jurídicos internacionais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

FOLLONI, André. **Clareiras e Caminhos do Direito Tributário**: crítica do direito tributário a partir da obra de José Souto Maior Borges. 2011. Tese (Doutorado em Direito) – Curso de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011.

FRANCO, Karin Klempp. **A regulação da contratação internacional de transferência de tecnologia**: perspectiva do direito de propriedade industrial, das normas cambiais e tributárias e do direito concorrencial. 2010. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

FREITAS PINTO, Katia Regina do Valle. **Integração entre Propriedade Intelectual e Defesa da Concorrência**: o licenciamento de patentes no Brasil. 2009. Tese (Doutorado em Economia) – Instituto de Economia da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.

FURTADO, Gustavo Guedes. **Transferência de Tecnologia no Brasil**: uma análise de condições contratuais restritivas. 2012. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas, Estratégia e Desenvolvimento) – Instituto de Economia da Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.

GOMES, Rogério. **A internacionalização das atividades tecnológicas pelas empresas transnacionais**: elementos de organização industrial da economia da inovação. 2003. Tese (Doutorado em Economia). Instituto de Economia da Universidade Estadual de Campinas, Campinas, 2003.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de Empresa**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GREGORIO, Ricardo Marozzi. **Arm's Length e praticabilidade nos preços de transferência**. 2010. Tese (Doutorado em Direito) – Curso de Pós-Graduação em Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

HESSE, Carla. **The rise of intellectual property, 700 B.C – A.D. 2000**: an idea in the balance. Disponível em <<http://www.amacad.org/publications/spring2002/hesse.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2012.

HOBSBAWN, Eric. **Da Revolução Industrial inglesa ao imperialismo**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2003.

HYMER, Stephen. On multinational corporations and foreign direct investment. In: DUNNING, John H. **The theory of Transnational Corporations**. Londres: UNCTAD, 1993. p. 23-43

INPI. **Revista da Propriedade Industrial**. [Rio de Janeiro], n. 2179, 9 out. 2012. Disponível em: <revistas.inpi.gov.br/pdf/PATENTES2179.pdf>. Acesso em 07 nov. 2012.

_____. **Revista da Propriedade Industrial**. [Rio de Janeiro], n. 2183, 6 nov. 2012. Disponível em: <revistas.inpi.gov.br/pdf/PATENTES2183.pdf>. Acesso em 07 nov. 2012.

_____. **Tipos de Contrato**. Disponível em: <www.inpi.gov.br/images/stories/downloads/contratos/pdf/tipos_de_contrato.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2012.

_____. **Banco de Dados**. Disponível em: <http://www.inpi.gov.br/images/stories/DICIG_PORTAL_FINAL.pdf>. Acesso em: 04 fev. 2013.

_____. **Patentes Depositadas e Concedidas**. Disponível em: <http://www.inpi.gov.br/images/stories/downloads/patentes/pdf/Patentes_Depositadas_e_Concedidas.pdf>. Acesso em: 03 dez. 2012

_____. **Revistas da Propriedade Industrial**. [Rio de Janeiro?], [s.d.]. Disponível em: <<http://revistas.inpi.gov.br/rpi/>>. Acesso em 01 dez. 2012.

JONES, Geoffrey. Transnational Corporations: a historical perspective: UNCTAD. In: DUNNING, John H. (Org.). **Transnational Corporations: a historical perspective**. Londres, 1993. p. 1-22.

KAWAMURA, Karlo Koiti. **Atores das relações internacionais e o protagonismo das empresas transnacionais**: possibilidades e limites dos regimes internacionais como instrumentos de sua regulamentação.

2012. Dissertação (Mestrado em Direito) – Coordenação de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2012.

LALL, Sanjaya. Multinationals and technology development in host countries. In: DUNNING, John H. (Org.) **Transnational Corporations and Economic Development**. Londres: UNCTAD, 1993. p. 237-251.

LANDES, David. S. **Prometeu desacorrentado**: transformação tecnológica e desenvolvimento industrial na Europa Ocidental, desde 1750 até os dias de hoje. Tradução de Marisa Motta. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

LANZ, R.; MIROUDOT, S. **Intra-Firm Trade**: Patterns, Determinants and Policy Implications. Trade Policy Papers, n. 114. OECD Publishing, 2011. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/5kg9p39lrwnn-en>>. Acesso em: 30 nov. 2012.

LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da Transferência de Tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MANEIRA, Eduardo. Princípio da Praticidade no Direito Tributário. **Revista Internacional de Direito Tributário**, v. 1. n. 2, jul-dez de 2004. Disponível em: <<http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/11/Principio-da-Praticidade-no-Direito-Tributario-Substituicao.pdf>>. Acesso em: 03 jan. 2013.

MARTINS, Fran. **Curso de Direito Comercial**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

MORIN, Edgar. **Ciência com consciência**. 14. ed. revista e modificada pelo autor. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2010.

MOTTA E ALBUQUERQUE, Eduardo da. Empresas Transnacionais e suas patentes no Brasil: resultados iniciais de uma investigação sobre a

internalização de atividades tecnológicas. (In): **Rev. Econ. Contemp.** Rio de Janeiro, 4(2): 85-111, jul./dez. 2000.

NEGÃO, Ricardo. **Manual de Direito Comercial e de Empresa**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

NYE, Joseph. **O futuro do poder**. São Paulo: Benvirá, 2012.

OS ROYALTIES e o imposto de renda. **Folha da Manhã**, São Paulo, 06 jan. 1959. Disponível em:
<http://acervo.folha.com.br/resultados/buscade_talhada/?utf8=%E2%9C%93&fdm=1&all_words=royalties+e+portaria&phrase=&words=&without_words=&initial_date=01%2F09%2F1958&final_date=01%2F02%2F1959&date%5Bday%5D=&date%5Bmonth%5D=&date%5Byear%5D=&group_id=0&theme_id=0&commit.x=22&commit.y=10&commit=Enviar>. Acesso em: 15 out. 2012.

OCDE. **Proposed Standard Method of Compiling and Interpreting Technology Balance of Payments data**. TBP MANUAL 1990. Disponível em: <<http://www.oecd.org/science/innovationinsciencetechnologyanindustry/2347115.pdf>> Acesso em: 02. nov. 2012.

_____. **The Knowledge-based economy**. Paris, 1996. Disponível em: <www.oecd.org/science/scienceandtechnologypolicy/1913021.pdf>. Acesso em: 15 out. 2012.

_____. **Manual de Oslo**: proposta de diretrizes para coleta e interpretação de dados sobre inovação tecnológica. 2007. Disponível em: <http://download.finep.gov.br/imprensa/manual_de_oslo.pdf>. Acesso em: 02 nov. 2012.

_____. **Articles of the OECD Model Tax Convention on Income Capital**. 2010. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/taxtreaties/47213736.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2012.

_____. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. 2010. Disponível em: <<http://www.keepeek.com/Digital-Asset->

Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en>. Acesso em: 05 dez. 2012.

_____. **Glossário**. 2008. Disponível em:
<<http://www.oecd.org/investment/investmentpolicy/2487495.pdf>>.
Acesso em: 02 dez. 2012.

_____. **Diretrizes da OCDE sobre preços de transferência para empresas multinacionais e administrações fiscais**. Tradução de Ernst & Young Terco. OCDE, 2010.

_____. **Estatísticas**. 2012. Disponível em: <www.stats.oecd.org>.
Acesso em: 20 nov. 2012.

_____. **Estatísticas do comércio**. 2012. Disponível em:
<<http://www.oecd.org/daf/internationalinvestment/FDI%20in%20figures.pdf>>. Acesso em: 02 dez. 2012.

_____. **Banco de Dados**. Disponível em:
<<http://www.oecd.org/ctp/transferpricing/transferpricingaspectsofintangibles.htm>>. Acesso em 02 jan. 2013.

_____. **Discussion Draft**: revision of the special considerations for intangibles in chapter VI of the OECD transfer pricing guidelines and related provisions. Disponível em:
<<http://www.oecd.org/ctp/transferpricing/50526258.pdf>>. Acesso em: 04 jan. 2013.

OEA. **Convenção Interamericana sobre Direito Aplicável aos Contratos Internacionais**. Disponível em:
<<http://www.oas.org/juridico/portuguese/treaties/B-56.htm>>. Acesso em: 11 out. 2012.

OLIARI, Rafaela Cristina. Introdução ao estudo do controle dos preços de transferência nas operações de transferência de tecnologia. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 20. v. 104. Maio/jun. 2012. São Paulo: Revista dos Tribunais. p. 378/393.

OLIVEIRA, Odete Maria de. Relações Internacionais e o dilema de seus paradigmas: configurações tradicionalistas e pluralistas. In: OLIVEIRA,

Odete Maria de; DAL RI JUNIOR, Arno (Orgs.). **Relações Internacionais, interdependência e sociedade global**. Ijuí: Ed. UNIJUÍ, 2003. p. 33-114.

OLSSON, Giovanni. **Relações Internacionais e seus Atores na Era da Globalização**. Curitiba: Ed. JURUÁ, 2003.

ONU. **Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries**. New York: United Nations, 2011. Disponível em: <http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf>. Acesso em: 02 dez. 2012.

OMC. **Base de dados**. Disponível em: <http://www.gatt.org/tratat_e.html>. Acesso em: 30 nov. 2012.

_____. **Estatísticas de patentes**. 2011. Disponível em: <<http://stat.wto.org/CountryProfile/WSDBCountryPFView.aspx?Language=E&Country=BR,CN,IN,ZA,US,RU>>. Acesso em: 30 nov. 2012.

PORTELA, Paulo Henrique Gonçalves. **Direito Internacional Público e Privado**. 3. ed. São Paulo: Podium, 2011.

POSSAS, Mario L. Concorrência Shumpeteriana. In: KUPFER, David; HASENCLEVER, Lia (Org.). **Economia Industrial: fundamentos teóricos e práticos no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2002.

PRADO, Maurício Curvelo de Almeida. **Contrato Internacional de Transferência de Tecnologia: patente e know-how**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

POLIZELLI, Victor Borges. Tratamento dos serviços na legislação brasileira de preços de transferência. . In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Tributos e Preços de Transferência** v. 3. São Paulo: Dialética, 2009. p. 239/266.

QUEIROZ. **Revista da Interação Universidade e Empresa**. Disponível em: <<http://www.conhecimentoeinovacao.com.br/materia.php?id=89&pag=2>>. Acesso em: 02 jan. 2013. Set-out/2007.

QUEIROZ, Sergio; CARVALHO, Ruy de Quadros. Empresas Multinacionais e inovação tecnológica no Brasil. **São Paulo em Perspectiva**, v. 19, n. 2, p. 51-59, 2005.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Banco de dados**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aduana/IDE/IDEBrasilCuba/ide.htm>>. Acesso em: 01 jan. 2012.

_____. **Perguntas e Respostas ao IRPJ 2012**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2012/CapituloXIX-IRPJCSLLOperacoesInternacionais2011.pdf>>. Acesso em: 02 jan. 2013.

_____. Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal n. 243, de 11 de novembro de 2002. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2002/in2432002.htm>>. Acesso em: 20 dez. 2012.

_____. Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1.312, de 28 de dezembro de 2012. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2012/in13122012.htm>>. Acesso em: 15 jan. 2013.

REZEK, J.F. **Direito Internacional Público**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

RIBEIRO, Ailton Claudio. Predomínio da forma sobre a substância em preços de transferência. In: MORAES E CASTRO, Leonardo Freitas de. (Coord.) **Tributação Internacional**. São Paulo: MP, 2010. p. 97/116.

SALERNO, Mario, et al. Política industrial em setores dominados por transnacionais: o Brasil como sede de concepção e projeto de produto. In: FLEURY, Maria Tereza Leme; FLEURY, Afonso (Org.). **Política Industrial 2**. São Paulo: Publifolha, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2006.

SILVA, M. F. O.; COSTA, L. M.; PEREIRA, F. S. Incentivos para a implantação de centros de P&D internacionais no Brasil. **BNDES Setorial**: Inovação. Rio de Janeiro, n. 36, p. 7-44, 2012. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/bnset/set3601.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2013.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SUPREMA CORTE CANADÁ. Canadá v. GlaxoSmithKline Inc. Disponível em: <<http://www.lexisnexis.ca/documents/2012SCC052.pdf>>. Acesso em: 02 jan. 2013.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Tributos e Preços de Transferência. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira. **Tributos e Preços de Transferência**. v. 2. São Paulo: Dialética, 1999.

TIGRE, Paulo Bastos. **Gestão da inovação**: a economia da tecnologia no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno. **Pluritributação Internacional sobre a renda das empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Direito Tributário Internacional**: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**: elisão e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

UNCTAD. **Draft International Code of Conduct on the Transfer of Technology** (1985 version). Disponível em: <<http://www.unctad.info/en/Science-and-Technology-for-Development--StDev/Science--Technology-on-the-UN-Agenda/UN-Programmes->

and-Agencies/Compendium/Index/Themes/International-code/Transfer-of-Technology-code/>. Acesso em: 02 nov. 2012.

_____. **Transfer of Technology**. UNCTAD series on issues in international investment agreements UNITED NATIONS, New York and Geneve, 2001. Disponível em: <<http://unctad.org/en/docs/psiteiitd28.en.pdf> >. Acesso em: 02. nov. 2012.

_____. **Training manual on statistics for FDI and the operations of TNCs**. v. 2. Nova York: Nações Unidas, 2009.

_____. **Banco de dados**. Disponível em: <unctadstat.unctad.org/TableView/tableView.aspx>. Acesso em: 01 dez. 2012.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.